

遺産の再分割に係る贈与税課税の妥当性の検証

—遺産分割協議の合意解除による再分割を中心に—

石倉 ゆうみ

概 要

わが国の高齢化の急速な進展に伴い、遺産分割の機会も増加することが予想される。相続税の申告後、当初の遺産分割協議を合意解除し遺産の再分割を行った場合、租税法上は、原則として贈与と捉えられ、贈与税等が課税される。しかし、相続税よりも高い税率構造である贈与税が課された場合、納税者にとって過重な税負担となる可能性が生ずる。そこで本稿では、遺産の再分割に係る贈与税課税の妥当性を、遺産分割協議の合意解除による場合を中心に、検証を行った。

第1章では、民法上の遺産分割の合意解除及び再分割の法的性質とその効力を検討した。遺産分割協議は一種の特殊な分割契約であり、遺産分割には贈与的要素があるとの知見を得たほか、民法上、遺産分割の効力は、相続開始の時にさかのぼるとの理解に至った。判例や学説からは、遺産分割協議の合意解除及び再分割協議の合意は当然に認められていることが確認できた。遺産分割協議を合意解除した場合の効力については、共同相続に戻した後の再分割も遺産の再分割となり、民法における合意解除による遺産の再分割は、贈与ではなく相続による遺産の分割であるといえる。

第2章では、遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性を検討した。相続税法19条の2にいう「分割」は、当初の遺産分割協議の効力をそのままに行われた遺産の再分割をいうものと解され、その第2項の通達である相続税法基本通達19の2-8の適用範囲は、合意解除による遺産の再分割には及ばず、占部の見解を通じて、民法の遡及効は、民法を当然の前提としている相続税法の課税関係に及ぶとの理解に至った。相続税法上の「贈与」は、別の意義に解すべき理由がない限り民法からの借用概念であるとするのが妥当であり、民法上と異なる取扱いをするのであれば法的根拠を明示する必要があるとの知見を得た。以上の検討から、合意解除による遺産の再分割に係る贈与税課税に正当性があるとはいえないと結論付けた。

第3章では、まず、東京地裁平成21年2月27日判決を取りあげた。本件は、税負担についての誤信を遺産分割の無効原因として認めたことに意義があること、及び、節税の失敗が救済される可能性があることを確認した。次に、大阪高裁平成27年3月6日判決を取りあげた。本件において当高裁が、平成2年最判を引用して合意解除及び再分割をすることは当然に妨げられるものではない旨を判示していることから、租税法上も遺産分割協議の合意解除及び再分割は認められるといえる。

終章では、まず、合意解除が課税関係に影響を及ぼす判断基準である「やむを得ない事情」については、贈与と判断された場合、納税者は課税面で著しく

不利となること等から、偽装行為で真実の法形式が贈与であると認められる場合に限り贈与と判断されるべきであるとの結論に達した。合意解除による遺産の再分割に係る贈与税課税は、納税者に過重な税負担を強いるという問題が生ずるが、相続税・贈与税を一体化することで、この問題を解決できるのではないかと考えた。一生累積課税は基本的には生前贈与の有無によって負担する税額が変わることがないこと、及び、遺産取得税方式は担税力に即した課税が可能であるとの知見が得られ、問題点の解決策としては、遺産取得税方式及び一生累積課税による相続税・贈与税の一体化がよいと考える。

以上、本稿における考察から、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲は合意解除による遺産の再分割にまでは及ばないこと、租税法上、民法上と異なる取扱いをするのであれば法的根拠を明示する必要があること、遺産の再分割を贈与とする判断は慎重になされるべきであること等から、原則、遺産の再分割に贈与税が課税されることは妥当とはいえない。贈与税課税による過重な税負担という問題点の解決策としては、遺産取得税方式及び一生累積課税による相続税・贈与税の一体化がよいと考える。

目 次

はじめに	1
1. 遺産分割協議の合意解除による再分割の法的性質とその効力.....	5
1. 1 遺産分割の契約性と効力	5
1. 1. 1 遺産分割制度	5
1. 1. 2 遺産分割における遡及効の効力	11
1. 2 遺産分割協議の合意解除と再分割	15
1. 2. 1 遺産分割協議の合意解除の可否	15
1. 2. 2 合意解除の効力と遺産の再分割の効力	20
小括	23
2. 遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性.....	24
2. 1 相続税法上の遺産分割の意義	25
2. 1. 1 相続税法における遺産分割の位置づけ	25
2. 1. 2 相続税法 19 条の 2 の「分割」	31
2. 2 相続税法における課税関係	34
2. 2. 1 相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲	34
2. 2. 2 遡及効果の課税上の取扱い	37
2. 3 贈与税課税の根拠	43
2. 3. 1 相続税法 2 条の 2 の「贈与」の意義	43
2. 3. 2 相続税法における遺産の再分割の法的性質	47
小括	49
3. 租税法域における遺産分割協議の解除と再分割に関する裁判理論.....	50
3. 1 東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決（税資 259 号順号 11151 頁） ..	51
3. 2 大阪高裁平成 27 年 3 月 6 日判決（税資 265 号順号 12622 頁） ..	55
小括	58
4. 贈与税課税による過重な税負担の要因と解決策.....	59
4. 1 贈与税課税の判断基準と税負担	60
4. 1. 1 合意解除の課税上の効力	60
4. 1. 2 遺産の再分割の課税上の効力	64
4. 2 相続税・贈与税の一体化	71
4. 2. 1 贈与税課税の税負担の考慮	71
4. 2. 2 遺産取得税方式による一生累積課税	75
小括	78

おわりに	80
参考文献	86

はじめに

わが国は少子高齢化が進んでいる。令和4年版高齢社会白書によれば、世界的にも今後40年で高齢化が急速に進展するとされているが、そのような世界の中においても、わが国は最も高い高齢化率であり、今後も高水準が続くことが見込まれている¹。相続税の申告状況も、わが国の少子高齢化に伴い被相続人の高齢化が進展し、いわゆる「老老相続」が顕著となってきている²ほか、平成25年度の相続税法改正で平成27年1月1日以降の相続税の基礎控除が減額されたことなどを要因として、相続税の申告義務者は増加の一途をたどっている³。このように、相続発生件数が今後増加していけば、それに伴って遺産分割の機会も増えていくものと考えられる⁴。

相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される税であり、贈与税は、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される税である⁵。被相続人の遺産は、相続人が数人ある場合にはそれらの相続人の共有に属する（民法898条⁶）ものとして遺産共有の状態となり、遺産分割という手続きによってその共有関係を解消し、個々の財産を各相続人に取得させることとなる⁷が、遺産分割などの法的手続きが相続と関わることによって、相続税を中心に課税問題が生ずる⁸ことがある。

民法においては、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢その他一切の事情を考慮して遺産分割を行う旨が定められている（民法906条⁹）¹⁰。このように、民法上は必ずしも法定相続分に応じた額の遺産分割を行う

¹ 内閣府「令和4年版高齢社会白書」（2022年6月14日公表）。

（https://www8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2022/zenbun/04pdf_index.html 最終閲覧2022年9月17日）。

² 加藤浩「資産移転と課税－若年世代への資産移転の促進と相続税・贈与税－」レファ820号12頁（2019年）。

³ 国税庁「令和2年分 相続税の申告実績の概要」（2021年12月公表）。

（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sozoku_shinkoku/index.htm 最終閲覧2022年9月17日）。

⁴ 馬淵泰至「遺産分割・遺留分」日税81号148頁（2022年）。

⁵ 金子宏『租税法〔第24版〕』689、690頁（弘文堂、2021年）。

⁶ 民法第898条（共同相続の効力）は、第1項において「相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属する。」と規定する。

⁷ 中川淳＝小川富之『家族法〔第2版〕』207、209頁（法律文化社、2019年）。

⁸ 山下眞弘「相続法をめぐる近時の実務問題とその対応方法」税理65巻13号2頁（2022年）。

⁹ 民法906条（遺産の分割の基準）は、「遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをする。」と規定する。

¹⁰ 小池正明「遺産の再分割に係る課税問題」税事129号57頁（2012年）。

必要はなく、法定相続分と異なる遺産分割をした場合に、法定相続分を超える遺産を取得した相続人は、その超える部分を他の共同相続人からの贈与により取得したものとみることのできるものである¹¹。一方、相続税法においては、法定相続分と異なる遺産分割をした場合でも共同相続人間での贈与などの問題はなく、相続税の範囲内で課税処理を行うこととしている¹²。しかし、いったん有効に成立した遺産分割の内容を変更し、再度分割を行った場合には、贈与税など新たな課税問題が生ずるおそれがある¹³。共同相続人間において、遺産分割協議が成立した後に、何らかの事情により遺産分割協議のやり直しを行おうとすることはままあるものと考えられる¹⁴。遺産分割協議をやり直す際、すでに当初の遺産分割に基づいて相続税の申告がなされていた場合、その根拠となった遺産分割の効力が否定されることから、課税上も遺産分割協議のやり直しを反映した是正が認められるのが本来の筋であろうが、課税上はこのような是正が認められるとは限らない¹⁵のが現状である。

当初の遺産分割協議を撤回して、遺産の再分割を行わなければならない場合の態様には、当初の遺産分割の成立に瑕疵があることが明らかとなって当該遺産分割が無効となった場合、当初の遺産分割が解除権の行使により解除された場合及び共同相続人全員の合意に基づく合意解除があった場合などが考えられる¹⁶。当初の遺産分割の成立に瑕疵があってその遺産分割が無効となった場合には、そもそも当初の遺産分割が無効であることから、改めて行われた遺産分割は再分割とならず課税上も問題とはならない¹⁷。問題となるのは、当初の遺産分割が解除権の行使により解除された場合と、共同相続人全員の合意に基づく合意解除があった場合¹⁸である。この場合、再分割により取得する相続財産が減少する者についての更正の請求の可否が問題となることが多いが、再分割により取得する相続財産が増加する者についても、相続税の修正申告かそれともいったん他の相続人に帰属した財産を無償で譲り受けたものとして贈与税の課税となるかが問題となる¹⁹。

遺産分割協議を共同相続人全員の合意に基づいて合意解除した場合、再分割

¹¹ 小池・前掲注10) 58頁。

¹² 同上[小池]。

¹³ 同上[小池]。

¹⁴ 岩武一郎「遺産の再分割に係る課税上の問題点」税研37巻5号21頁(2022年)。

¹⁵ 三木義一＝末崎衛〔編〕『相続・贈与と税〔第2版〕』77頁(信山社、2013年)。

¹⁶ 小林栢弘『相続税法の論点』73頁(大蔵財務協会、2015年)。

¹⁷ 同上[小林]。

¹⁸ 同上[小林]。

¹⁹ 三木＝末崎・前掲注15) 77頁。

協議により取得した財産は、原則として共同相続人間での新たな財産移転として処理せざるを得ず、対価の支払いがなければ贈与となり²⁰贈与税等の課税がなされるのが現状であるが、租税法には贈与の意義について規定する条項はない²¹。遺産分割協議のやり直し等があった場合の効力等についても相続税法は何ら規定しておらず、一部該当する程度の関連条項として、相続税法 32 条及び 31 条がある以外には、相続税法 19 条の 2 に関する通達である相続税法基本通達 19 の 2-8 のただし書きに分割の意義について記述がある²²のみである。このただし書きの取扱いは、当初の遺産分割協議の成立の効力をそのままにして、遺産の一部を再分配するような再配分が行われたような場合のことをいうものであると解され、共同相続人全員の合意に基づいて再分割協議が成立したような場合には適用がない²³ものと考えられるが、課税実務上は、遺産の再分割により取得した財産は、原則としてこの相続税法基本通達 19 の 2-8 により、相続による取得ではなく贈与等による取得とされ、贈与税等が課税される²⁴のである。その理由としては、遺産の再分割を相続による取得と認めると、その後の譲渡や贈与といった場合に租税回避行為を招く可能性があり、そういった場合に課税上弊害が生ずる²⁵ということなどがあげられるであろうが、民法上、相続のやり直しとされる遺産の再分割による財産の取得を、贈与等により取得したものとして贈与税等を課税する根拠はどこに存するのであるか²⁶。

遺産分割協議のやり直し等があった場合、いったん確定した課税関係については、安定性を重視する立場から、その修正を厳しく運用する姿勢が従来からとられており、課税上の取扱いについては種々の見解はあるものの、事後における課税庁の判断待ちという実情がある²⁷。遺産分割協議のやり直しといっても種々のケースがあり、その全てについて課税の当否を事前に整理しておくのは困難であるし、結果に基づいて詳細に検討して当否を判断するほうが実態に即した判断ができるとも考えられるが、そうすると、どのような課税関係が発生するかを予見することが困難となろう²⁸。本来、課税は私法上の法律関係に

²⁰ 小池正明『税理士のための相続法と相続税法 法務と税務の視点』329 頁（清文社、2019 年）。

²¹ 小島俊朗「租税法における贈与の意義について」税法ジャーナル 26 号 28 頁（2016 年）。

²² 川崎清昭「遺産分割協議のやり直し等に対する課税上の問題点」税理 50 巻 6 号 62 頁（2007 年）。

²³ 小林・前掲注 16) 89、90 頁。

²⁴ 岩武・前掲注 14) 21 頁。

²⁵ 神津信一「遺産再分割と税額軽減適用をめぐる問題点」税理 37 巻 10 号 284 頁（1994 年）。

²⁶ 岩武・前掲注 14) 21 頁。

²⁷ 川崎・前掲注 22) 62、63 頁。

²⁸ 同上[川崎]、64 頁。

基づいて行われるべき²⁹であり、私法上有効に解除された遺産分割協議に基づいて贈与税を課税することは、有効に成立した私法関係を離れ、税法上新たな法律関係を構成することとなる³⁰。さらに、納税者からすれば、どのような課税関係が発生するか予見することができず、租税法律主義の機能である予測可能性³¹の見地からも問題がある³²ほか、遺産の再分割で取得する財産が増えた者にとってみれば、相続税よりも高い税率構造³³である贈与税が課税されることにより過重な税負担が強いられることになると考えられる。そこで本稿では、遺産の再分割が、相続による取得ではなく新たな財産の移転として贈与税課税されることの妥当性について、遺産の再分割により取得する財産が増加する者の視点から、遺産分割協議の合意解除による場合を中心に検証を行うものとする。

第1章では、相続税法上、遺産分割の定義や効果についての定めは存在しない³⁴ことから、まず、民法における遺産分割制度について概観する。しかるのち、遺産分割の遡及効が定められている民法909条を、対立する宣言主義と移転主義に着目して考察し、民法における遺産分割の効力を確認する。次に、民法における遺産分割の合意解除及び再分割の可否を、代表的な2件の最高裁判決の判旨等から確認し、その上で、民法における遺産分割協議の合意解除及び遺産の再分割の法的性質とその効力を検討する。

第2章では、遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性を検討する。まず、相続税法における遺産分割の位置づけを、遺産分割の性質について判旨で述べている裁判例やその評釈から考察したのち、相続税法19条の2にいう「分割」の意義を検討する。続いて、遺産の再分割は、原則として相続税法基本通達19の2-8により課税されるという現状があることから、相続税法基本通達19の2-8の適用範囲を確認した上で、民法上認められている遡及効の租税法上における取扱いを、裁判例やその評釈から検討することにより、相続税法における遺産の再分割の課税関係を検討する。最後に、合意解除による遺産の再分割が相続と贈与に区別されることとなる根拠を探究するため、相続税法2条の2の「贈与」の意義を確認する。しかるのち、ここまでの検討を踏まえ相続税法に

²⁹ 酒井克彦ほか「遺産分割協議の合意解除が国税通則法23条2項3号にいう『やむを得ない理由』に当たるか否か〔前〕」税弘64巻13号63頁〔袖山喜久造発言〕(2016年)。

³⁰ 同上〔酒井ほか〕、〔袖山喜久造発言〕。

³¹ 金子・前掲注5)79頁。

³² 川崎・前掲注22)64頁。

³³ 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税〔第4版〕』17頁(財経詳報社、2014年)。

³⁴ 古賀敬作「遺産分割にみる相続税法の適用と民法上の遡及効との交錯」大阪経大論集69巻5号68頁(2019年)。

における合意解除による遺産の再分割の法的性質を検討する。

第3章では、課税負担の錯誤も要素の錯誤と認められた事案、及び、遺産分割協議の法定解除と合意解除について租税法域で争われた事案を素材としてその判例法理を考察し、租税法上、遺産分割協議の解除及び再分割が認められているか否かの検討を行う。

第4章では、まず、遺産分割協議の合意解除及び再分割が課税関係に及ぼす影響に着目し、租税法において合意解除と再分割が認められる判断基準を探究した上で、贈与とされた場合に生ずる納税者の税負担を考察する。続いて、遺産の再分割を贈与と捉えた場合には、納税者に過重な税負担を強いる可能性が生ずる要因の一つとして、贈与税と相続税が別個に存在し異なる課税方式が採られている現行制度にあるとの問題意識から、相続税と贈与税の一体化によって、合意解除による遺産の再分割が贈与税課税されることで納税者が過重な税負担を強いられるという問題点を解決することが可能か、若干の検討を行う。

1. 遺産分割協議の合意解除による再分割の法的性質とその効力

本章では、民法における遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割の法的性質とその効力について検討する。第1節では、まず、遺産分割制度について概観し、遺産分割の法的性質を確認する。続いて、宣言主義と移転主義を比較しつつ、遺産分割の遡及効を規定している民法909条を通じて遺産分割の効力を探究する。第2節では、2件の最高裁判決を素材として法定解除を否定する論拠との整合性から合意解除の可否を確認し、しかるのち、合意解除及び遺産の再分割の法的性質と効力を検討する。

1. 1 遺産分割の契約性と効力

1. 1. 1 遺産分割制度

遺産分割の意義について、星野は、「かんたんなようで実は必ずしも明らかではない。」³⁵と述べる。相続制度は、私有財産制の下で、所有者の死亡時にその財産を誰か個人に承継させるための制度³⁶、つまり、自然人の権利能力が死亡によって消滅した結果、死者に帰属した財産は帰属先を失うため、新たな帰属先を決める必要が生ずることから、その新たな帰属先を決めるための制度である³⁷。被相続人が死亡した場合に、相続人が数人あるとき、共同相続人は、相

³⁵ 星野英一「遺産分割の協議と調停」中川善之助教論還暦記念『家族法大系 第6(相続 第1)』344頁(有斐閣、1960年)。

³⁶ 前田陽一ほか『民法VI 親族・相続 第6版』232頁(有斐閣、2022年)。

³⁷ 同上[前田ほか]、234頁。

続分の割合でその被相続人の遺産を共有する（民法 898 条）こととなるが、それはあくまでも一時的・暫定的なものであり、遺産の各共同相続人への帰属を確定するためには、遺産分割を待たなければならない³⁸。換言すれば、共同相続人の遺産の共同所有は、被相続人の遺産を各共同相続人の相続分に応じて、適正・妥当に分配するという目的をもつ過渡的なものである³⁹といえる。遺産分割は、共同相続人間においてこのような共有状態にあった財産を各相続人に帰属させるものであり、この手続を経なければ、個々の財産は各相続人の単独所有とはならない⁴⁰のである。この点、星野は、わが国の民法における遺産分割が、共同相続人の共同所有となった個々の財産の終局的な帰属を決めることである、という点には異論がないとしている⁴¹。

遺産共有の意義は、学説において、遺産の共有を民法 249 条以下の共有に近いものと解し、遺産の共有持分の処分の自由を積極的に認める立場である共有説と、遺産中の個々の財産に対する持分の処分を制限的に解する立場である合有説の議論がなされてきたが、2021（令和 3）年の改正で新設された民法 898 条第 2 項⁴²により、原則として民法 249 条から 264 条の共有の規定が適用されるとともに、その適用にあたっては法定相続分または指定相続分が共有持分とされとし、従来の解釈が明文化されている⁴³。民法制定の当初から、多数説は共有説の立場であり、共同相続人は遺産に属する個々の持分をもち、これを自由に処分することができ、個々の財産が債権・債務である場合には、それが本来可分のものである限り、民法 427 条⁴⁴により当然に共同相続人の間に、その相続分の割合に応じて分割される、という建前に立っていた⁴⁵。分割前には個々の財産の持分権を処分することはできないとする根拠として、合有説が次第に有力に主張されるようにはなった⁴⁶が、わが国の民法のもとにおける遺産共有は、いわば、共有と合有の中間的なものであるから、遺産共有の法的性質につき共有か合有かの決着をつけようという論争には実益がなく、遺産分割前の各

³⁸ 潮見佳男『詳解 相続法[第 2 版]』288 頁（弘文堂、2022 年）。

³⁹ 我妻栄ほか『民法 3 親族法・相続法 第 4 版』286 頁（勁草書房、2020 年）。

⁴⁰ 近江幸治『民法講義Ⅶ 親族法・相続法[第 2 版]』282 頁（成文堂、2010 年）。

⁴¹ 星野・前掲注 35) 346 頁。

⁴² 民法 898 条（共同相続の効力）は、第 2 項において「相続財産について共有に関する規定を適用するときは、第九百条から第九百二条までの規定により算定した相続分をもって各相続人の共有持分とする。」と規定する。

⁴³ 前田ほか・前掲注 36) 314、315 頁。

⁴⁴ 民法 427 条（分割債権及び分割債務）は、「数人の債権者又は債務者がある場合において、別段の意思表示がないときは、各債権者又は各債務者は、それぞれ等しい割合で権利を有し、又は義務を負う。」と規定する。

⁴⁵ 我妻ほか・前掲注 39) 253 頁。

⁴⁶ 同上[我妻ほか]。

共同相続人が遺産につきどのような権利を持つと解すべきかについての具体的検討が重要である、とする見解もある⁴⁷。近年は、共有か合有かの概念的論争ではなく、これを一応共有であるとする民法の下で、具体的問題の処理にあたりどの範囲でこれに合有的要素を加えるか、若しくは加えることによって妥当な結果を導くことができるか、という点に学説の関心が集まっている⁴⁸とされる。遺言があり遺言執行者がある場合の相続から遺産分割の完了までの権利関係については、共有であれ合有であれ、一部の場合を除き、遺産が一応各共同相続人の共同管理下におかれることには疑いがない⁴⁹ものといえよう。

共同相続人全員の協議がまとまると、その協議の趣旨にしたがって分割が行われる⁵⁰こととなる。共同相続人は、被相続人が遺言によって分割を禁止した場合を除き⁵¹、いつでも遺産分割協議によって遺産の分割を行うことができ、遺産の一部分割も認められている⁵²が、遺産分割協議は共同相続人全員で行わなければならない、共同相続人の一部を除外して行われた遺産分割協議は民法910条⁵³が適用される場合を除いて無効となる⁵⁴ほか、相続開始前の遺産分割協議も無効となる⁵⁵。遺産分割の態様としては、現物分割、個別配分、換価分割、代償分割などの方法があり、これらの方法の折衷及び併用も自由である⁵⁶。相続人は原則としていつでも自由に遺産の分割を行うことができることから、内田は「その意味で、民法は共有状態が解消して単独所有に戻ることを欲しているといえよう。このように、遺産共有は、物権法上の共有と同様にその暫定性が特色である。」⁵⁷とした上で、遺産分割は、相続人間の公平、協議分割にお

⁴⁷ 鈴木禄弥『相続法講義 改訂版』211頁（創文社、1996年）。

⁴⁸ 我妻ほか・前掲注39）255頁。

⁴⁹ 同上[我妻ほか]。

⁵⁰ 鈴木・前掲注47）219頁。

⁵¹ 民法908条（遺産の分割の方法の指定及び遺産の分割の禁止）は、第1項において「被相続人は、遺言で、遺産の分割の方法を定め、若しくはこれを定めることを第三者に委託し、又は相続開始の時から五年を超えない期間を定めて、遺産の分割を禁ずることができる。」と規定する。

⁵² 民法907条（遺産の分割の協議又は審判）は、第1項において「共同相続人は、次条第一項の規定により被相続人が遺言で禁じた場合又は同条第二項の規定により分割をしない旨の契約をした場合を除き、いつでも、その協議で、遺産の全部又は一部の分割をすることができる。」と規定する。

⁵³ 民法910条（相続の開始後に認知された者の価額の支払請求権）は「相続の開始後認知によって相続人となった者が遺産の分割を請求しようとする場合において、他の共同相続人が既にその分割その他の処分をしたときは、価額のみによる支払の請求権を有する。」と規定する。

⁵⁴ 近江・前掲注40）283頁。

⁵⁵ 潮見・前掲注38）346頁。

⁵⁶ 鈴木・前掲注47）219頁。

⁵⁷ 内田貴『民法Ⅳ 補訂版 親族・相続』415頁（東京大学出版会、2007年）。

ける相続人の自由な意思の尊重、分割の安定性という、物権法上の共有分割とは異なる3つの理念を持っている⁵⁸とする。一方、遺産分割協議は、遺産につき共同所有関係にたつ共同相続人間で、実質的には相続分を移転、交換、贈与することを内容とする特殊な分割契約であると考えられる⁵⁹。この点、近江は「遺産分割協議は、共同相続人全員による『合意』であるから、一種の遺産分割契約（財産処分契約）である。したがって、原則的には法律行為に関する一般原則の適用があり得る」⁶⁰と解しており、かような見解等を踏まえると、遺産分割協議は一種の契約であり、そうであるならば一般原則の適用もあり得るものと解される。

遺産分割の対象となる財産は、被相続人に帰属していた財産のうち、相続の対象である財産であることを要し、相続の対象である財産であっても、遺産分割の対象とならないものがあり、さらに、相続財産ではないが、遺産分割の性格や機能等から、遺産分割の対象とされる財産が存在する⁶¹。一身専属権や祭祀用財産は相続されないものであり、生命保険金請求権のような相続人が固有の権利として取得するものも相続財産とはならない⁶²。代償財産や、相続開始から分割までの間に相続財産から生じた果実の取扱いについては問題がある⁶³とされている。生前に被相続人の財産を構成し被相続人に属した財産のうち、一身専属的ではない財産は、共同相続の場合、基本的に遺産共有となるものと解されるが、この遺産共有は物権法上の共有と性質を同じくすると解される結果、金銭債権などの可分債権については、遺産分割をまたずに、当然に相続分に応じて分割承継されると解されている⁶⁴。相続財産の範囲と遺産分割の対象となる財産の範囲とは必ず一致するものとは考えられていない⁶⁵。

協議分割は、共同相続人の合意による遺産分割であり、共同相続人は、先述したように、民法907条により遺産に属する個別財産につきいつでも自由に分割合意をすることができ、法定相続分や遺言による分割方法の指定と異なる内容での分割も可能である⁶⁶。例えば、共同相続人の一人に多めに財産を与えることとの引き換えに、他の共同相続人に対する債務を負担させるというような

⁵⁸ 内田・前掲注57) 415、416頁。

⁵⁹ 高橋朋子ほか『民法7親族・相続〔第6版〕』346頁（有斐閣、2020年）。

⁶⁰ 近江・前掲注40) 284頁。

⁶¹ 潮見佳男〔編〕『新注積民法(19)相続(1)』347頁〔福田隆重〕（有斐閣、2019年）。

⁶² 同上〔潮見〕、〔福田隆重〕。

⁶³ 同上〔潮見〕、〔福田隆重〕。

⁶⁴ 同上〔潮見〕、348頁〔福田隆重〕。

⁶⁵ 同上〔潮見〕、〔福田隆重〕。

⁶⁶ 潮見・前掲注38) 346頁。

形での分割合意をすることも可能であり⁶⁷、共同相続人間での合意がまとまるのであれば、法定相続分、指定相続分、具体的相続分とも関係なく、相続放棄に近い内容でも差し支えない⁶⁸ほか、共同相続人全員の合意があれば、各人の取得するものの価額合計がどのような割合になっても問題はない⁶⁹。遺産分割の結果、正確に各人の遺産分割分率に照応することはまず望みえないことから⁷⁰、鈴木は、「原則として、少なくとも和解の要素が、これに含まれている、というべきである。」⁷¹とした上で、分割の結果、取得するものと遺産分割分率とが照応していないことを共同相続人が自覚している場合には「遺産分割協議には、実質的には、贈与の要素が含まれている、というべきである。」⁷²とする。星野もまた、「遺産分割には、『贈与的性格』が含まれる場合があり、また通常、『和解的性格』を有することに注意しておく必要がある」⁷³としており、さらに内田も、「遺産分割に特有の側面として、相続人の意思は、被相続人の意思（遺言）や民法の規定よりも優先するということが挙げられる。相続分とは異なる分割も、相続人が協議で行えば有効である。この場合は、遺産分割に贈与的要素があることになる。」⁷⁴とする。これらの見解を踏まえるならば、民法上において、遺産分割は、贈与的性格を有しているものとして捉えられていると解することができる。

贈与は、贈与者がある財産を無償で受贈者に与えることを内容とする契約⁷⁵、かつ、諾成・片務・無償契約であり⁷⁶、その特色として無償で財産を相手に与える無償性と、相手方が受諾の意思を表示することによって成立する契約であるといった契約性がある⁷⁷ことから、上記にあげた諸見解は、遺産分割にもこのような要素が含まれていると解するものであろう。遺産全体に対する抽象的な持分たる相続分自体の譲渡は可能であり、この相続分の譲渡は共同相続人間でも行うことができる⁷⁸が、共同相続人間で、無償で相続分が譲渡された場合について、最高裁第二小法廷平成30年10月19日判決(民集72巻5号900頁)

⁶⁷ 同上[潮見]。

⁶⁸ 潮見・前掲注61) 368頁 [福田隆重]。

⁶⁹ 鈴木・前掲注47) 220、221頁。

⁷⁰ 同上[鈴木]、221頁。

⁷¹ 同上[鈴木]。

⁷² 同上[鈴木]。

⁷³ 星野・前掲注35) 349頁。

⁷⁴ 内田・前掲注57) 416頁。

⁷⁵ 民法549条(贈与)は、「贈与は、当事者の一方がある財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受託することによって、その効力を生ずる。」と規定する。

⁷⁶ 中田裕康『契約法〔新版〕』263頁(有斐閣、2022年)。

⁷⁷ 近江幸治『民法講義V 契約法〔第4版〕』116頁(成文堂、2022年)。

⁷⁸ 窪田充見『家族法—民法を学ぶ〔第4版〕』503頁(有斐閣、2019年)。

⁷⁹では、原則として、相続分に財産的価値があるとはされない場合を除き、民法903条1項⁸⁰の贈与（特別受益）にあたると判示している⁸¹。

遺産分割協議は、特別の方式を要求されておらず、当事者全員が一堂に参加して協議し合意を確認することが理念型ではあるが、現実的には、当事者全員

⁷⁹ 本件は、共同相続人間においてされた無償による相続分の譲渡が民法903条第1項に規定する「贈与」に該当するか否かが争われた事案である。さいたま地裁平成28年12月21日判決（民集72巻5号917頁）は、遺産分割について「共同相続人がそれぞれの持分割合により相続財産を共有することになるところ、上記相続分の譲渡に伴って個々の相続財産について共有持分の移転も生ずるものと解される。しかしながら、相続分の譲渡に伴う個々の相続財産についての共有持分の移転はその後で予定されている遺産分割による権利移転が確定的に生ずるまでの暫定的なものであり、遺産分割がされれば、その結果に従い相続開始の時にさかのぼって被相続人からの直接的な権利移転が生ずる。」とした上で「本件相続分譲渡が被相続人の被告に対する財産の贈与として、本件相続分譲渡により被告の取得した被相続人の相続分が被相続人の相続における遺留分算定の基礎となる財産になるということとはできない。」と判示し原告の請求を棄却した。東京高裁平成29年6月22日判決（民集72巻5号932頁）は遺産分割について「共同相続人間で相続分の譲渡がされたときは、積極財産と消極財産とを包括した遺産全体に対する譲渡人の割合的な持分が譲受人に移転し、譲受人は従前から有していた相続分と新たに取得した相続分とを合計した相続分を有する者として遺産分割に加わることとなり、そして、遺産分割がされるまでの間は、共同相続人がそれぞれの持分割合により相続財産を共有することになるところ、上記相続分の譲渡に伴って個々の相続財産について共有持分の移転も生ずるものと解されるが、相続分の譲渡に伴う個々の相続財産についての共有持分の移転はその後で予定されている遺産分割による権利移転が確定的に生ずるまでの暫定的なものであり、遺産分割がされれば、その結果に従い相続開始の時にさかのぼって被相続人からの直接的な権利移転が生じる」とした上で「本件相続分譲渡が被相続人の被控訴人（被告）に対する財産の贈与として、本件相続分譲渡により被告の取得した被相続人の相続分が被相続人の相続における遺留分算定の基礎となる財産になるということとはできない。」判示し控訴を棄却した。最高裁第二小法廷平成30年10月19日判決（民集72巻5号900頁）は「相続分の譲渡を受けた共同相続人は、従前から有していた相続分と譲渡に係る相続分とを合計した相続分を有する者として遺産分割手続等に加わり、当該遺産分割手続等において、他の共同相続人に対し、従前から有していた相続分と上記譲渡に係る相続分との合計に相当する価額の相続財産の分配を求めることができることとなり、このように、相続分の譲渡は、譲渡に係る相続分に含まれる積極財産及び消極財産の価額等を考慮して算定した当該相続分に財産的価値があるとはいえない場合を除き、譲渡人から譲受人に対し経済的利益を合意によって移転するものといえることができ、遺産の分割が相続開始の時に遡ってその効力を生ずる（民法909条本文）とされていることは、以上のように解することの妨げとなるものではなく、したがって、共同相続人間においてされた無償による相続分の譲渡は、譲渡に係る相続分に含まれる積極財産及び消極財産の価額等を考慮して算定した当該相続分に財産的価値があるとはいえない場合を除き、上記譲渡をした者の相続において、民法903条1項に規定する『贈与』に当たると判示し、原判決を破棄した。

⁸⁰ 民法903条（特別受益者の相続分）は、第1項において「共同相続人中に、被相続人から、遺贈を受け、又は婚姻若しくは養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けた者がいるときは、被相続人が相続開始の時に所有した財産の価額にその贈与の価額を加えたものを相続財産とみなし、第九百条から第九百二条までの規定により算定した相続分の中からその遺贈又は贈与の価額を控除した残額をもってその者の相続分とする。」と規定する。

⁸¹ 窪田・前掲注78) 503頁。

の合意が成立するのであれば、いわゆる持ち回りの方式でも可能と解すべきである⁸²とされる。遺産の分割の基準⁸³に違反していたり、相続分に従わない分割協議であっても、共同相続人の自由な意思に基づく限りは有効であるとされているが、その意思表示について、錯誤、詐欺、脅迫があれば、取消しの問題となる⁸⁴。遺産分割協議は共同相続人全員の合意に基づくので、民法総則の法律行為・意思表示の無効・取消事由が適用される⁸⁵。法的な瑕疵がある場合の効力をめぐってはさまざまな整理が可能であり⁸⁶、瑕疵としては、遺産分割協議に参加すべき相続人を除外した場合や、遺産分割協議の意思表示に瑕疵があった場合等がある⁸⁷。相続人でない者（無資格者）が参加して行われた場合や、参加すべき共同相続人の一部を除外して行われた場合の遺産分割協議は無効となり、民法総則に言う法律行為・意思表示の無効・取消事由にあたる場合には、それぞれの規定に従って効力が否定される⁸⁸こととなる。錯誤（民法 95 条）、詐欺・強迫（民法 96 条）があった場合には、いったん成立した遺産分割協議の無効や取消しが認められる⁸⁹。錯誤が問題となる場面としては、行為基礎事情に錯誤がある場合のほか、遺産分割協議をした後に、遺産分割方法を指定した遺言がでてきた場合や、遺産に属する個別財産が漏れていたことが判明した場合があげられる⁹⁰。遺産分割協議の安定性を図るため、錯誤の重要性（民法 95 条 1 項）の判断は厳格にされるべきである⁹¹とされる。

1. 1. 2 遺産分割における遡及効の効力

遺産分割の結果、遺産に属する各個の財産は、各共同相続人の単独所有若しくは持分共有となる⁹²。わが国の民法は、遺産分割の効力は、相続開始の時にさかのぼる⁹³としており、これによって各相続人は、相続によって得た権利を、

⁸² 潮見・前掲注 61) 367 頁〔福田隆重〕。

⁸³ 民法 906 条（遺産の分割の基準）は「遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをする。」と規定する。

⁸⁴ 潮見・前掲注 61) 339 頁〔福田隆重〕。

⁸⁵ 前田ほか・前掲注 36) 336 頁。

⁸⁶ 潮見・前掲注 61) 368 頁〔福田隆重〕。

⁸⁷ 内田・前掲注 57) 423 頁。

⁸⁸ 潮見・前掲注 38) 347 頁。

⁸⁹ 中川＝小川・前掲注 7) 212 頁。

⁹⁰ 潮見・前掲注 38) 348、349 頁。

⁹¹ 前田ほか・前掲注 43) 336 頁。

⁹² 鈴木・前掲注 47) 242 頁。

⁹³ 民法第 909 条（遺産の分割の効力）は「遺産分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。ただし、第三者の権利を害することはできない。」と規定する。

他の共同相続人を通してではなく、被相続人から直接承継したこととなる⁹⁴。つまり、遺産分割によって、各共同相続人は、相続開始の時から財産を被相続人から直接に承継したこととなるが、これが遺産分割の遡及効である⁹⁵。遺産分割による相続財産の承継を法的にどのように説明するかについては、宣言主義と移転主義の対立があり⁹⁶、宣言主義が遺産分割に遡及効を与える立場であるのに対して、移転主義は遺産分割に遡及効を認めない立場である⁹⁷といえる。共同相続人が遺産を被相続人から直接に承継したようにするために、遺産分割に遡及効を認めるのが宣言主義であり、それに対して、遺産分割の時に共有者の持分が相互に移転するとみるのが移転主義である⁹⁸。

わが国の民法において、通常の共有物分割は移転主義をとっている⁹⁹が、相続は、共同相続による遺産共有からの遺産分割という2段階のプロセスを基礎に据えている一方で、遺産分割により個別財産を取得した相続人には被相続人から相続開始時に直接に権利が移転したという構成をとっているため、これらの関係をどう理解すればよいのかが問題となる¹⁰⁰。実体法上、被相続人の財産は相続開始により、共同相続人の遺産共有状態となり、遺産分割によって個別財産につき各相続人の単独所有となる、という流れで行われるが、宣言主義の下では、遺産分割の効力が相続開始時に遡及する結果、共同相続人の遺産共有状態はなく、被相続人の遺産は相続が開始した時から個別財産につき各人の単独所有・単独承継であったものとして扱われる¹⁰¹。つまり、宣言主義は、相続開始と同時に相続人は各自の取得分を承継取得していたものであり、遺産分割はこの既成の効力を宣言するものという立場であることから、分割に当然遡及効を認めることになるのである。他方、移転主義は、物権法の共有のように、遺産分割は、各共同相続人の持分を相互に移転し合い、交換し合って、各部分を共同相続人各自の単独所有とするものだとする見方であることから、遡及効を認めないということになる¹⁰²。

遡及効を規定している民法 909 条の本文は、明治民法 1012 条¹⁰³を踏襲しつつ、そのただし書は、宣言主義は共同相続人を保護するものであり、第三者の

⁹⁴ 中川善之助＝泉久雄『相続法〔第4版〕』352頁（有斐閣、2000年）。

⁹⁵ 中川淳『相続法逐条解説上巻』334、335頁（日本加除出版、1985年）。

⁹⁶ 潮見・前掲注38）289頁。

⁹⁷ 高橋ほか・前掲注59）351頁。

⁹⁸ 中川・前掲注95）335頁。

⁹⁹ 同上〔中川〕。

¹⁰⁰ 潮見・前掲注38）289頁。

¹⁰¹ 潮見・前掲注61）438頁〔福田隆重〕。

¹⁰² 中川＝泉・前掲注94）354頁。

¹⁰³ 明治民法 1012 条は「遺産ノ分割ハ相続開始ノ時ニ遡リテ其効力ヲ生ス」と定めていた。

権利を害し取引の安全をおびやかすことになるということを理由として、昭和22年の改正によって新しく付け加えられたものである¹⁰⁴。民法909条のただし書をめぐっては解釈の対立があり、遺産分割前の持分の譲渡を有効とする共有説では、このただし書は、遡及効は第三者に及ばないとの意味になることから、遺産分割の遡及効の制限規定と捉えることになる¹⁰⁵。それに対し遺産分割前の持分の譲渡はできないとする合有説では、民法909条本文の遡及効を、遺産分割前の持分の譲渡を禁止した規定と解し、その上で、ただし書は、取引安全のために、例外的に認められた第三者保護規定であると捉えることとなる¹⁰⁶。また、民法909条のただし書以外にも、権利の承継の對抗要件を定めた民法899条の2や、遺産分割後の担保責任を定めた民法911条以下など、移転主義的構成が採用されている場面がある¹⁰⁷。遺産分割の結果生ずる各人の単独所有は、相続開始の時に既に生じたものとみなされ、分割はこれを改めて宣言したものにすぎない、と通説は構成しており、この宣言主義によれば遺産共有の状態は存在しなかったものと擬制される¹⁰⁸こととなる。この点について鈴木は「現行相続法のもとでは、法文の文理にもとづくこの宣言主義は実質上崩壊し、むしろ、遺産共有の状態の時期が存在する事実を率直に認めて分割によりはじめて単独所有が成立するという移転主義ないし創設主義の方が事態を説明しやすくなっている。」¹⁰⁹と指摘している。また、民法には911条¹¹⁰などで担保責任の規定も置かれている¹¹¹ことから、中川は、相続法逐条解説において「本条但書・担保責任の規定によって、わが民法の宣言主義は、実質的には、むしろ移転主義に接近しているということが出来る。」¹¹²と解している。

遺産分割の遡及効について、最高裁第三小法廷昭和46年1月26日判決（民集25巻1号90頁）¹¹³では、「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその

¹⁰⁴ 中川・前掲注95) 334、335頁。

¹⁰⁵ 近江・前掲注40) 293頁。

¹⁰⁶ 同上[近江]。

¹⁰⁷ 潮見・前掲注38) 289頁。

¹⁰⁸ 鈴木・前掲注47) 242頁。

¹⁰⁹ 同上[鈴木]、243頁。

¹¹⁰ 民法911条（共同相続人間の担保責任）は「各共同相続人は、他の共同相続人に対して、売主と同じく、その相続分に応じて担保の責任を負う。」と規定する。

¹¹¹ 中川・前掲注95) 335頁。

¹¹² 同上[中川]。

¹¹³ 本件は、遺産分割による不動産と取得とその対抗力が争われた事案である。山口地裁昭和43年4月16日判決（民集25巻1号95頁）は、原告らが共有持分権を取得したとしても、登記が未了であるから、その分割の結果をもって仮差押債権者である被告らに対抗できないと抗弁し、原告の請求を棄却し、広島高裁昭和45年1月28日判決（民集25巻1号98頁）も

効力を生ずるものではあるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいつたん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異なるものである」と判示しているが、この判旨について、内田は「遺産分割の遡及効を前提としつつも、実質的には移転主義的な解釈を行ったと評価できるだろう」¹¹⁴と評する。さらに内田は、遺産分割の遡及効を規定する民法 909 条本文は宣言主義と整合的ではあるが、現実には相続開始から遺産分割まで相当の時間を要するのが通常であり、その間に生じた果実等も遺産分割の対象となりうることを踏まえると、遺産分割は、相続開始によって始まった共有状態を前提に、各相続人が持分を交換・譲渡し合う手続だと捉えるのが実態に合っており、その実態を考慮すれば、移転主義的な解釈の方が妥当である¹¹⁵としている。その一方で、遺産は相続人に合有的に帰属し、相続人は遺産分割によって被相続人から直接遺産を承継するのが相続の筋であり、対抗の問題も宣言主義を前提として説明すべきとの見解もある¹¹⁶。民法 909 条については、潮見が「909 条本文が存在するために、民法は宣言主義を採用したものとみるのが素直である（同条ただし書は、遺産分割前に登場した第三者に対する特別の保護規定である）。」¹¹⁷と解するように、その本文は遺産分割の効力は相続開始時まで遡及すると解するいわゆる宣言主義の原則を、ただし書は一定の場合に取引の安全のため遡及効を制限する移転主義の例外を定めて¹¹⁸おり、このただし書は宣言主義に対する例外的制限となっている¹¹⁹ものと考えられる。つまり、民法 909 条のただし書は、本文で認められている宣言主義の分割の遡及効は遺産分割前に登場した第三者を害することから¹²⁰、取引の安全を保護するために制限を加えており¹²¹、移転主義的な扱いになっているといえよう¹²²。

原判決は相当であるとして控訴を棄却した。上告審である昭和 46 年 1 月 26 日最高裁第三小法廷（民集 25 卷 1 号 90 頁）においても原判決に所論の違法はないとして上告を棄却した。

¹¹⁴ 内田・前掲注 57) 430 頁。

¹¹⁵ 同上[内田]、430、431 頁。

¹¹⁶ 中川＝泉・前掲注 94) 356 頁。

¹¹⁷ 潮見・前掲注 38) 289 頁。

¹¹⁸ 潮見・前掲注 61) 437 頁〔福田隆重〕。

¹¹⁹ 中川・前掲注 95) 335 頁。

¹²⁰ 前田ほか・前掲注 36) 348 頁。

¹²¹ 高橋ほか・前掲注 59) 352 頁。

¹²² 前田ほか・前掲注 36) 348、349 頁。

1. 2 遺産分割協議の合意解除と再分割

1. 2. 1 遺産分割協議の合意解除の可否

遺産分割協議は契約であり、解除が可能なのは当然である¹²³が、共同相続人間による遺産分割協議において、他の相続人が債務不履行を理由に法定解除することの可否、また、いったん有効に成立した遺産分割協議を共同相続人全員の合意により解除して遺産の再分割を行うことの可否、さらには、約定解除権・解除条件に基づく解除の可否が問題となる¹²⁴。

債務不履行を理由とする遺産分割協議の法定解除に関しては、相続法に明示する規定がないことから、民法 541 条¹²⁵の規定を適用すべきか否かが議論となる¹²⁶が、当初は否定論が主流であり、下級審の裁判例も否定していた¹²⁷。その後、最高裁第一小法廷平成元年 2 月 9 日判決（民集 43 卷 2 号 1 頁）¹²⁸（以下、「平成元年最判」）において、「共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して右協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法五四一条によって右遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当である。」と判示しており、明確に法定解除否定説の立場が明らかにされたが、最近の学説においては、一定の範囲で解除を認める立場も有力である¹²⁹とされる。

¹²³ 谷口知平＝久貴忠彦〔編〕『新版 注釈民法(27)相続(2)[補訂版]』393 頁〔伊藤昌司〕有斐閣、2013 年)。

¹²⁴ 潮見・前掲注 61) 373 頁〔福田隆重〕。

¹²⁵ 民法 541 条（催告による解除）は「当事者の一方がその債務を履行しない場合において、相手方が相当の期間を定めてその履行の催告をし、その期間内に履行がないときは、相手方は、契約の解除をすることができる。ただし、その期間を経過した時における債務の不履行がその契約及び取引上の社会通念に照らして軽微であるときは、この限りでない。」と規定する。

¹²⁶ 潮見・前掲注 38) 351 頁。

¹²⁷ 潮見・前掲注 61) 373 頁〔福田隆重〕。

¹²⁸ 本件は、相続人が代償債務を履行しない場合に民法 541 条によって成立した、遺産分割協議を解除することができるか否かが争われた事案である。京都地裁昭和 58 年 3 月 9 日判決（民集 43 卷 2 号 10 頁）は遺産分割協議の無効・取消・解除を主張した原告の請求をいずれも棄却し、大阪高裁昭和 59 年 3 月 30 日判決（民集 43 卷 2 号 34 頁）も原判決を維持し控訴人らの請求をいずれも棄却した。最高裁第一小法廷平成元年 2 月 9 日判決（民集 43 卷 2 号 1 頁）は、遺産分割協議の法定解除について「共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して右協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法五四一条によって右遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当である。ただし、遺産分割はその性質上協議の成立とともに終了し、その後は右協議において右債務を負担した相続人とその債権を取得した相続人間の債権債務関係が残るだけと解すべきであり、しかも、このように解さなければ民法九〇九条本文により遡及効を有する遺産の再分割を余儀なくされ、法的安定性が著しく害されることになるからである。」と判示して原判決を維持し上告を棄却した。

¹²⁹ 潮見・前掲注 61) 373 頁〔福田隆重〕。

法定解除の解除否定論の論拠としては3点あげられ、まず1点目としては遺産分割協議の性質論があげられ、遺産分割協議の特殊性とは、次のような論理をいう¹³⁰。遺産分割協議は、遡及効を定める民法909条本文に照らし、相続開始時に遡って各相続人の遺産に対する帰属をいわば創設的に定める、一種特別の合意であり、瑕疵やその他の無効事由がない場合には、瑕疵のない遺産分割協議の成立により終了することとなる¹³¹。そうすると、協議内容に従った共同相続人間の遺産の引渡し、登記の移転、負担した債務の履行の問題が残されるのみであり、不履行があったとしても、遺産分割協議全体を民法541条によって解除することはできない¹³²。こういった問題は、共同相続人間において解決すべきものであり、不履行があったとしても遺産の帰属を定めた協議自体の不履行ではないから、その協議結果を遡って廃止するような法定解除の発生を認めるべき根拠事由とはならない¹³³とする理論である。

次いで2点目としては分割の安定性の要請があげられるが、これは、法定解除を認めた場合、民法909条に遡及効を有する遺産分割が繰り返されると法律関係も複雑になり、第三者及び相続人の利益を害し法的安定性が著しく害される、ということである¹³⁴。この点については、共同相続人間での公平及び第三者とのかかわりで考慮すべきものであり、共同相続人の保護については、共同相続人がこぞって既に行われた遺産分割協議に異論を唱えていて、かつ、第三者が害されていないのであれば、当事者間の公平を前面に出して何の妨げもないとも考えられる¹³⁵。右近が「一度なされた遺産分割から一〇年も二〇年も経てから再分割が問題となれば、法的安定が害されるように思われる。しかしそのような場合であっても、第三者がその地位を害されることはないし、遺産分割から歳月を経るほど、右のような自己の法的地位を害されない第三者が多く出現することになり、再分割の対象となる遺産の範囲が少なくなる。その結果、相続人としても余り長期間を経過した後に再分割を求めることはそう多くない、と思われる。」¹³⁶と解するように、共同相続人の合意による解除であれば、第三者及び相続人の利益を害することにはならないであろう。

3点目としては、契約解除制度との関連があげられ、この点について星野は、「契約解除の制度の趣旨は、相手方が債務不履行の場合に、自己の債務に何時

¹³⁰ 潮見・前掲注61) 373頁〔福田隆重〕。

¹³¹ 河野信夫「判解」曹時42巻3号686、687頁(1990年)。

¹³² 同上〔河野〕、687頁。

¹³³ 同上〔河野〕。

¹³⁴ 潮見・前掲注61) 374頁〔福田隆重〕。

¹³⁵ 右近健夫「判批」民商101巻5号701頁(1990年)。

¹³⁶ 同上〔右近〕。

までも拘束されることから解放し、他に新しい取引先を求めることを可能ならしめることにあるのであるが、遺産分割の場合に、これらの要請はなく、専ら分割の内容を実現することのみを図れば足りる。」¹³⁷ことから、遺産分割の法定解除について否定的に解すべきであるとしている。

遺産分割協議は共同相続人間における複雑に交差した贈与などの多くの合意から成り立っており、容易に解除を認めることは弊害が大きいともいえるし、また逆に、そのような合意が遺産分割協議の基礎となっていることから、解除することが妥当と考えられる場合もある¹³⁸。この場合について、右近は、「基礎となっている合意については、星野のいうような自己の債務から免れ他の相手方を求めるという要請が当てはまるといえよう。」¹³⁹と指摘するが、解除否定説の根拠に対しては、上述の平成元年最判を契機としていくつかの疑義が呈されている¹⁴⁰。まず、遺産分割の遡及効からくる分割協議の性質論に対しては、遺産分割の遡及効は、移転主義ではなく、被相続人から承継するのであるという基本理念を示すにとどまるものであり、実際は民法 909 条のただし書などが示すように、遺産分割協議が各相続人の財産の贈与・交換という要素をもつことは否定できないから、遺産分割の遡及効自体は解除否定の論拠とはならないとの批判がある¹⁴¹。次に、遺産分割の法的安定性の要請に対しては、第三者との関係では、解除を認めても民法 545 条 1 項ただし書の適用により深刻な問題は発生しないし、共同相続人間における安定性に関しては、共同相続人間で軽微な負担の不履行を理由にたやすく分割協議の解除を認めたり、協議の結果に不満な共同相続人同士が債務不履行をしないで分割協議の解除を主張することを認めたりする必要はないものの、解除の余地を全面的に排除することは不当であるとの批判がある¹⁴²。さらに、契約解除制度の関連に対しては、遺産分割協議の場合、債務の拘束からの解放という要請はないとしても、遺産分割協議のやり直しは、当初の合意の遡及的失効と新たな合意という「新しい取引先」を求めることを可能にするという要請に合致しているとの批判もある¹⁴³。

遺産分割協議が成立した後に共同相続人全員による合意解除をした場合については、わが国ではこれまで、遺産分割協議は契約であるから、遺産分割協議の合意解除は当事者である共同相続人全員が欲している以上、その意思を尊重

¹³⁷ 星野・前掲注 35) 375、376 頁。

¹³⁸ 右近・前掲注 135) 702 頁。

¹³⁹ 同上[右近]。

¹⁴⁰ 潮見・前掲注 61) 374 頁〔福田隆重〕。

¹⁴¹ 同上[潮見]、〔福田隆重〕。

¹⁴² 同上[潮見]、〔福田隆重〕。

¹⁴³ 同上[潮見]、〔福田隆重〕。

すべきであることなどを根拠として、当然に可能であると考えられてきた¹⁴⁴。判例においても、遺産分割協議の合意解除及び再分割協議の可否が争われた最高裁第一小法廷平成2年9月27日判決（民集44巻6号995頁）¹⁴⁵（以下、「平成2年最判」）において、特に理由を述べることなく、「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではなく、上告人が主張する遺産分割協議の修正も、右のような共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割協議を指すものと解されるから、原判決がこれを許されないものとして右主張自体を失当とした点は、法令の解釈を誤ったものといわざるを得ない。」と判示している。遺産分割協議の合意解除の可否について直接判例上問題とされたのは、本件が初めてであると考えられ¹⁴⁶、泉が本件の評釈において「本件判決が登場するまでは、債務不履行を理由に遺産分割協議を解除できないかという問題についてはいくつかの考え方が発表されていたが、遺産分割協議を合意解除できるかという問題を論じることはなかったといつてよい。」¹⁴⁷と評するように、本件は、共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割について積極的に解すべきことを明らかにした初めての判断であった¹⁴⁸。

学説上も、遺産分割協議の合意解除および再分割協議の合意は契約の一種であることから、共同相続人全員の合意があるかぎり、契約自由の原則によって

¹⁴⁴ 潮見・前掲注38) 353、354頁。

¹⁴⁵ 本件は、遺産分割協議の合意解除及び再分割協議の可否が争われた事案である。札幌地裁室蘭支部昭和60年9月9日判決（民集44巻6号999頁）は遺産分割協議の合意解除について「民法九〇九条本文により遡及効のある分割について再分割のくり返しが許されるとすると、法的安定性が著しくそこなわれるおそれがあるうえ、右遡及効により相続開始のときから当該権利を有することとなった者のみはその権利の処分等をなし得るものとしても、同人から贈与等を受ければ、實際上右遺産分割協議の修正と同様の結果を実現でき、当事者に不利益は生じないことからして、右遺産分割協議の修正の合意は許されないものと考えられる。」として原告の請求を認容し、札幌高裁昭和62年10月14日判決（民集44巻6号1005頁）は、原判決は正当であり、本件控訴は理由がないとして控訴を棄却した。平成2年9月27日最高裁第一小法廷（民集44巻6号995頁）は、遺産分割協議の合意解除について「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではなく、上告人が主張する遺産分割協議の修正も、右のような共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割協議を指すものと解される」としたものの「原判決は、その説示に徴し、上告人の右主張事実を肯認するに足りる証拠はない旨の認定判断をもしているものと解され、この認定判断は原判決挙示の証拠関係に照らして首肯するに足りるから、上告人の右主張を排斥した原審の判断は、その結論において是認することができる。」と判示して上告を棄却した。

¹⁴⁶ 泉久雄「判批」リマークス1992<上>87頁（1992年）。

¹⁴⁷ 同上[泉]。

¹⁴⁸ 篠原勝美「判解」曹時44巻9号1861頁（1992年）。

当然に認められている¹⁴⁹ものと考えられている。遺産分割協議の性質論や効果をどのように解するにせよ、合意解除を否定する理由は見当たらず、また、法的安定性の要請についても、第三者との関係において、合意解除は一つの新たな契約であり、それにより当事者以外の第三者の権利に影響を与えることはなく、共同相続人間においても全員の合意により解除することから、相続人の利益が害される懸念もないため、法定解除の否定論拠として指摘された点はいずれも合意解除の可否には直結しない¹⁵⁰ものと考えられる。

遺産分割協議において、解除条件を付与する等の合意が許されるかについては、こうした合意はいったん成立した遺産分割協議の効力を失わせるとはいえ、共同相続人全員の合意がある点においては合意解除と同様であることからすれば、契約の一般原則のとおりその効力が認められる¹⁵¹。泉もまた、「合意解除は契約であるから、当事者がそれを欲している以上、特に法による規制を加えないことを原則としなければならないのである（一般の契約においては、民法五四一条の要件を満たさない場合でも、合意解除は可能だとされている）。いい換えると、遺産分割安定性の要請も、分割協議について民法五四一条の適用を排除するところまでは許されるけれども、意思自由の原則（解除契約→再分割）には勝てないと観念されるのである。」¹⁵²と解するように、解除条件を付与する等の合意も許されるものと考えられる。

先述したように、共同相続人は、被相続人が遺言によって分割を禁止した場合を除き、いつでも遺産分割協議によって遺産の分割を自由に行うことができるのであるから、遺産の再分割が相続人の自由意思によるものであるならば、この遺産分割も自由の原則の範疇に属することとなる¹⁵³。遺産が相続人のものである以上、自分のものを自分で処理できるのであるから、自由な遺産分割協議の合意はもちろん、自由な再分割も認められ、その自由な再分割の前提となる自由な合意解除も認められよう¹⁵⁴。遺産分割協議が詐害行為取消権の対象になるかという問題もある¹⁵⁵が、最高裁第二小法廷判決平成11年6月11日（民集53巻5号898頁）¹⁵⁶は、「共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害

¹⁴⁹ 潮見・前掲注61) 375頁〔福田隆重〕。

¹⁵⁰ 同上〔潮見〕、376頁〔福田隆重〕。

¹⁵¹ 同上〔潮見〕、〔福田隆重〕。

¹⁵² 泉・前掲注146) 88頁。

¹⁵³ 同上〔泉〕。

¹⁵⁴ 同上〔泉〕。

¹⁵⁵ 中川＝小川・前掲注7) 213頁。

¹⁵⁶ 本件は、遺産分割協議が詐害行為取消権行使の対象となるか否かが争われた事案であり、

行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当である。けだし、遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為である…からである」と判示しており¹⁵⁷、共同相続人間で成立した遺産分割協議は詐害行為取消権の対象になるとしている¹⁵⁸。

1. 2. 2 合意解除の効力と遺産の再分割の効力

民法が定めている契約の解除とは、当事者の一方が契約または法律の規定により、相手方に対する一方的意思表示によって契約を終了させることであり、この場合に、解除をする当事者が有している権利が解除権である¹⁵⁹。解除権は形成権であり、どのような場合に債権者が解除権をもつかを両当事者の契約で定められている場合を約定解除、法律の規定によって定められている場合を法定解除という¹⁶⁰。民法 540 条¹⁶¹は法定解除権のほか当事者の事前の合意による解除である約定解除権の発生を認めている¹⁶²。

解除に類似するものとして、契約総則に定められた「契約の解除」に当たらず¹⁶³、事前の合意によるものだけではなく、事後の合意によって契約を解除す

横浜地裁横須賀支部平成 9 年 5 月 13 日判決（民集 53 卷 5 号 909 頁）は「遺産分割協議は、その効果は遡及するとしても、既に取得した相続人間の共有財産を分割する行為であり、かつ、その実質は財産の分配であるから、これをもって、当然に消極的に債務者の一般財産の増加を妨げるにすぎないとは言えず、また、財産権を目的としない法律行為であるとも言えないのであって、遺産分割協議も詐害行為の対象となり得る」とした上で「原告は本件遺産分割協議を詐害行為として取り消すことができると言うべきである。」として原告の請求を認容し、東京高裁平成 10 年 1 月 22 日判決（民集 53 卷 5 号 915 頁）も原判決は相当であるとして控訴を棄却した。平成 11 年 6 月 11 日最高裁第二小法廷判決（民集 53 卷 5 号 898 頁）は、遺産分割協議は、「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であることができる」ことから「共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当」と判示して上告を棄却した。

¹⁵⁷ 大江忠『第 4 版 要件事実民法(8) 相続<補訂版>』237 頁（第一法規出版、2019 年）。

¹⁵⁸ 中川＝小川・前掲注 7) 213 頁。

¹⁵⁹ 潮見佳男『基本講義 債権各論 I 契約法・事務管理・不当利得 第 4 版』49 頁（新世社、2022 年）。

¹⁶⁰ 同上[潮見]。

¹⁶¹ 民法 540 条（解除権の行使）は、第 1 項において「契約又は法律の規定により当事者の一方が解除権を有するときは、その解除は、相手方に対する意思表示によってする。」と規定する。

¹⁶² 大村敦志『新基本民法 5 契約編（第 2 版）』86 頁（有斐閣、2020 年）。

¹⁶³ 潮見・前掲注 159) 50 頁。

ることも可能であり、これが「合意解除」と呼ばれるものである¹⁶⁴。合意解除は、契約の効力発生後に当事者双方の合意によりその契約を消滅させるという新たな契約であることから、解除契約ともいわれ¹⁶⁵、既存の契約を解消して契約がなかったと同一の状態をつくろうとする契約であって¹⁶⁶、合意によって直ちに契約関係を白紙に戻すことが約されている¹⁶⁷契約である。解除契約は、一種の契約であるから、その要件や効果は、すべて契約の趣旨と契約の一般理論とによって決すべきであり、民法の解除に関する規定を適用すべきではないものと考えられる¹⁶⁸。

法定解除が解除権の行使によって契約を解除するものであるのに対して、合意解除は法定解除と同じく契約を解消する方法ではあるものの、契約の効力が発生した後に、当事者間の合意によって契約の効力を消滅させる解除契約であり、当事者間の合意に基づく解除であるから、単独行為の解除に関する規定の適用はなく、すべてその合意内容に服する¹⁶⁹。合意解除によりなされるべき原状回復の範囲は、解除契約の解釈の問題ではあるが、原則としては、不当利得法（民法703条～708条）の規律による¹⁷⁰とされる。合意解除は契約がなかったと同一の法律効果を生じさせようとする趣旨のものであるため、解除の対象となった契約から生じた法律効果は、すべて遡及的に消滅するが、民法の解除に関する特則の適用はなく¹⁷¹、新たな契約により契約の効力を消滅させるものであることから、当事者の一方的意思表示である解除権の行使による解除とは異なる¹⁷²ものである。合意解除は前の契約を解除する新しい契約に他ならず、当事者間において自由になしうるものの、この契約の効力は第三者に対抗できないとされている¹⁷³。合意解除は法定解除等とは異なり、契約をなかったことにする新たな契約であるから、解除するか否か、解除するとしてその効果をどうするかは私的自治に委ねられている反面、その効果は第三者に対抗できないのである¹⁷⁴。

¹⁶⁴ 大村・前掲注162) 86頁。

¹⁶⁵ 中田・前掲注76) 188頁。

¹⁶⁶ 我妻栄『債権各論 上巻(民法講義VI)』213頁(岩波書店、1954年)。

¹⁶⁷ 近江・前掲注77) 108頁。

¹⁶⁸ 我妻・前掲注166) 213-215頁。

¹⁶⁹ 近江・前掲注77) 77頁。

¹⁷⁰ 中田・前掲注76) 188頁。

¹⁷¹ 我妻・前掲注166) 215頁。

¹⁷² 谷口知平=五十嵐清〔編〕『新版 注釈民法(13)債権(4)〔補訂版〕』798頁〔山下末人〕(有斐閣、2006年)。

¹⁷³ 大村・前掲注162) 86頁。

¹⁷⁴ 山口茂樹「判批」法協109巻12号2004頁(1992年)。

遺産分割協議は、共同相続人全員により相続財産の帰属等を確定する財産上の合意ないし契約であるから、意思表示及び契約の一般理論が妥当するかのようと思われるが、債務不履行を理由とする法定解除が認められるかについては先述したように従来から否定説が有力であった¹⁷⁵。合意解除については、法の一般原則に照らすと、共同相続人全員が当初の遺産分割協議をやり直すことに同意し再度の遺産分割協議をした場合、その本質が一種の契約であり、当事者である共同相続人全員がそれを欲しているのであれば、法による規制を加えるべき必然性はなく¹⁷⁶、私的自治の原則や契約自由の原則といった一般原則に従い、可能であると考えられる¹⁷⁷。

先述した平成元年最判における法定解除を否定した論拠との整合性について、篠原は、遺産分割がその性質上、協議の成立とともに終了し、その後は相続人間の債権債務関係が残るだけであるという論拠についてみると、合意解除は一種の契約であるから、法定解除のように解除原因に制限はなく、債権債務が残っていることを前提とするものでもなく、遺産分割の効果に関する宣言主義を根拠とする法的性質論と、契約自由の原則の下に共同相続人全員の合意によって当該遺産分割協議が初めからなかったのと同様の状態を作出して遺産分割協議をすることとは必ずしも矛盾するものではなく、法的安定性をいう論拠も合意解除の場合には妥当しない、とする¹⁷⁸。さらに篠原は、「合意解除を否定する論拠としていう、他に贈与等の代替方法が存在するという点も、合意解除と再分割協議の方法を選択した共同相続人の総意を法律上無効とする根拠にはならないであろう」とする¹⁷⁹。贈与等の代替方法については、高額な贈与税を負担しなければならないため現実的ではない、とする見解¹⁸⁰や、遺産分割のやり直し以外のなにものでもない法律行為に、分割を前提にしてなされる新たな財産処分という構成を強制することは、租税の問題一つとっても当事者に大きな不利益を与える¹⁸¹とする見解もある。

遺産分割協議の合意解除及び再分割協議の可否の問題は、平成元年最判の射程外であり、法定解除と同列に扱うべき合理的根拠は見当たらないことから、平成2年最判は格別の理由付けをしないものの、遺産分割協議の合意解除と再分割協議は、法律上当然に妨げられるものではなく、法の一般原則に従

¹⁷⁵ 副田隆重「判批」法教127号80頁（1991年）。

¹⁷⁶ 篠原・前掲注148）1868、1869頁。

¹⁷⁷ 副田・前掲注175）81頁。

¹⁷⁸ 篠原・前掲注148）1869、1870頁。

¹⁷⁹ 同上〔篠原〕、1870、1871頁。

¹⁸⁰ 石田喜久夫「判批」ジュリ臨時増刊980号86頁（1991年）。

¹⁸¹ 山口・前掲注174）2006頁。

ってよいとする趣旨を判示するものと考えられる¹⁸²。いったん遺産分割協議が成立すると、それによって民法 898 条¹⁸³にいう、いわゆる遺産共有は解消するから、それを民法 541 条の適用によって、再び遺産共有状態に戻すことは許されない¹⁸⁴。しかし、合意解除は、いったん各相続人に帰属させた遺産を、遺産の再分割をするために、相続人の意思によって共同相続に戻そうというのであるから、その場合の共同所有関係は、相続人が人為的に設定した共同所有関係、つまり通常の共有に変質したものであり¹⁸⁵、泉は、この共有財産の分割も遺産の分割に変わりがないと解している¹⁸⁶。かように解するのであれば、合意解除の後に行われる遺産の再分割は、民法上、分割を前提とした新たな財産処分とは言い難く、あくまでも相続による遺産の分割であるといえる。

小括

本章では、遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割の法的性質とその効力について検討した。第 1 節では、まず、遺産分割制度を概観した。遺産分割は、共同相続人間において共有状態にあった財産を各相続人に帰属させるものである。民法の学説から、遺産分割協議は一種の特殊な分割契約であり、遺産分割は相続によって始まった共有状態を前提に、各共同相続人が持分を交換・譲渡しあう手続だと捉えるのが実態に合っているものと考えられる。遺産分割は法定相続分とは異なる分割も有効であることから、民法上、遺産分割は、贈与的性格を有しているものとして捉えられているといえよう。

続いて、遺産分割の効力を確認した。遺産分割の効力として、各共同相続人は、遺産分割によって相続開始の時から被相続人から直接財産を承継したこととなる。これが遺産分割の遡及効であるが、遺産分割による相続財産の承継を法的にどのように説明するかについては、遺産分割に遡及効を認める宣言主義と遡及効を認めない移転主義の対立がある。遺産分割の遡及効を規定している民法 909 条は、その本文においては、遺産分割の効力は相続開始時まで遡及すると解するいわゆる宣言主義の原則を定めており、「909 条本文が存在するために、民法は宣言主義を採用したものとみるのが素直である」との見解もあることから、民法上、遺産分割の効力は相続開始の時にさかのぼると考えられる。

¹⁸² 篠原・前掲注 148) 1871 頁。

¹⁸³ 民法 898 条（共同相続の効力）は、第 1 項において「相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属する。」と規定する。

¹⁸⁴ 泉・前掲注 146) 88 頁。

¹⁸⁵ 同上[泉]。

¹⁸⁶ 同上[泉]。

第2節では、まず、民法における遺産分割協議の合意解除の可否を、平成元年最判と平成2年最判の比較により検討した。債務不履行を理由とする法定解除に関しては、平成元年最判で明確に否定説の立場が明らかにされているが、一方で、合意解除と合意解除による再分割に関しては、当然に可能であると考えられてきており、平成2年最判も当然には妨げられるものではないと判示している。遺産分割協議の性質論や効果をどのように解するにせよ、合意解除を否定する理由は見当たらず、法定解除の否定論拠として指摘された点はいずれも合意解除の可否には直結しないことから、民法上、合意解除と合意解除による遺産の再分割は可能であるといえる。

続いて、合意解除及び遺産の再分割の効力と法的性質を検討した。合意解除は契約がなかったと同一の法律効果を生じさせようとする趣旨のものであり、その本質が一種の契約であり、当事者である共同相続人全員がそれを欲しているのであれば、法による規制を加えるべき必然性はないものと考えられる。遺産分割協議の合意解除は、いったん各相続人に帰属させた遺産を、遺産の再分割をするために、相続人の意思によって共同相続に戻そうというものであるから、その場合の共同所有関係は通常の共有に変質したものであり、この共有財産の分割も遺産の分割に変わらない。以上のことから、合意解除の後に行われる遺産の再分割は、民法上、相続による遺産の分割であると解することができる。

2. 遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性

遺産分割協議を共同相続人全員の合意に基づいて合意解除した場合、その後の再分割協議により取得した財産は、原則として共同相続人間での新たな財産移転として対価の支払いがなければ贈与となり¹⁸⁷、贈与税等の課税がなされることとなる。つまり、有効に成立した遺産分割協議の内容の変更により、共同相続人の取得財産価額が当初の取得財産価額と異なった場合には、贈与税等の課税問題が生ずる¹⁸⁸のである。そこで本章では、遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性を検討する。まず第1節では、相続税法における遺産分割の位置づけを確認した上で、相続税法における「分割」の意義を相続税法19条の2を通じて考察する。続いて第2節では、合意解除による遺産の再分割が贈与税課税される要因である、相続税法基本通達19の2-8の適用範囲を確認したのち、民法上認められている遡及効の、課税上の取り扱いを検討する。第3節では、

¹⁸⁷ 小池・前掲注20) 329頁。

¹⁸⁸ 小池・前掲注10) 58頁。

相続税法 2 条の 2 の「贈与」の範囲を確認した上で、ここまでの検討結果を踏まえ、相続税法における遺産の再分割の法的性質を探究する。

2. 1 相続税法上の遺産分割の意義

2. 1. 1 相続税法における遺産分割の位置づけ

相続税法において、遺産の再分割は、当初の遺産分割協議により各相続人に帰属が確定した財産を他の相続人に改めて移転することになるとの理由から、原則として相続による取得ではなく新たな財産移転であるとして贈与税の対象¹⁸⁹となるのが現状であるが、遺産の再分割の前提となる法律行為である遺産分割は、相続税法上どのように取り扱われているのであろうか。

相続税は相続によって財産を取得したことに着目して課される税であり¹⁹⁰、相続人が財産を取得するのは、相続が人の死亡によって開始することからすれば相続開始の時であると考えられるが、民法においてはいったんその遺産は各共同相続人の共有に属するものとされており、相続開始の段階では各相続人に具体的な処分権限が原則として認められていないことから、この段階では財産を取得したとはいえない¹⁹¹とも考えられる。第 1 章で述べたように、遺産分割は共同相続人間において共有状態にあった財産を各相続人に帰属させる法律行為である。相続開始の時点ではまだ相続財産を共有しているに過ぎない共同相続人が、遺産分割によって具体的に個別的な相続財産を取得することになるのであるが、民法上は遡及効が認められていることから、遺産分割によって固有の財産を取得することになるとしても、その取得の時期は相続開始の時に遡る¹⁹²。現物分割の場合における遺産の分割について、金子が「共有財産の分割である。したがって、その場合は、相続人相互間において資産の譲渡いわゆる所有権の移転は存在せず、それに対応する意味での所有権の取得も存在しない。しかし、個々の財産の帰属は分割によって初めて決まるのであり、各相続人は、それによって相続分に対応する持分権という抽象的な支配権の代わりに、具体的な財産に対する支配権を取得するのである。」¹⁹³と解するように、相続税法上の「相続により取得した財産」とは、遺産分割前は遺産共有状態にある相続財産の共有持分権をいい、遺産分割後は自己の相続権に基づいて遺産分割により

¹⁸⁹ 松本真輔＝菅納敏恭「税理士のための法律学講座 遺産分割協議のやり直し」税研 14 巻 81 号 95 頁 (1998 年)。

¹⁹⁰ 奥谷健「課税における遺産分割」税法学 574 号 3 頁 (2015 年)。

¹⁹¹ 同上[奥谷]、3、4 頁。

¹⁹² 同上[奥谷]、4 頁。

¹⁹³ 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』275 頁 (有斐閣、1996 年)。

現実に取得した財産をいうものと解されよう¹⁹⁴。

相続税法における「相続」の概念は、借用概念の例の一つであり¹⁹⁵、奥谷が「そうであれば、相続における遺産分割の手続も同じ意味に解されるべきであると考えられる。そして、それらの法的効果についても同様に解すべきであると思われる。」¹⁹⁶と解するように、相続税法における遺産分割の効力は、相続開始の時に遡るものと考えられる。しかし、遺産分割の取扱いは税の種類ごとに異なっており、租税法上は、民法において認められている効果そのまま認められるとは限らない¹⁹⁷。租税法における遺産分割の取扱いについて、高橋は「税の種類ごとに移転主義と宣言主義が使い分けられている」¹⁹⁸とする。さらに高橋は、遺産の移転を直接対象とする相続税法については、宣言主義的発想に基づいており¹⁹⁹、その理由としては、具体的相続分と異なる遺産分割時に贈与税が課されて税負担が過重になる可能性があることを勘案したため、つまり、租税政策上の考慮によるものであろう²⁰⁰と指摘している。

相続税法上、遺産分割の定義や効果についての定めは存在しない²⁰¹が、租税法域で争われた裁判の中で、遺産分割の性質について述べている例はいくつか存在する²⁰²。まず1つ目の裁判例として、代償金等の相続財産の取得費算入の可否について争われた最高裁第三小法廷平成6年9月13日判決（判タ867号154頁）²⁰³（以下、「平成6年最判」）があげられる。本件において最高裁は、遺

¹⁹⁴ 小野秀誠＝島津留利子「遺産分割と国際課税～分割の遡及効～」国際商事法務34巻9号1153頁（2006年）。

¹⁹⁵ 金子・前掲注5）126頁。

¹⁹⁶ 奥谷・前掲注190）22頁。

¹⁹⁷ 同上[奥谷]。

¹⁹⁸ 高橋祐介「遺産分割協議と国税徴収法の第三者に利益を与える処分」民商142巻6号58頁（2010年）。

¹⁹⁹ 同上[高橋]。高橋は、相続税法が宣言主義的発想に基づいている根拠として「相続税法においては、①被相続人の遺産に対する相続税総額は遺産分割がどのように行われようとも基本的には一定だが（相法一六参照）、各相続人の納付すべき相続税額は、遺産分割後の遺産取得額に応じたものとなること（相法一七条）、②申告期限内に遺産分割が行われないこともあるので、その場合には法定相続分に従った申告納付をとりあえず行い、分割後に改めて税額の再計算をして、修正申告や更正の請求を行うこととされていること（相法五五条）が、宣言主義的発想を示す。」とする（同59、60頁）。

²⁰⁰ 同上[高橋]、58、59頁。

²⁰¹ 古賀・前掲注34）68頁。

²⁰² 奥谷・前掲注190）4頁。

²⁰³ 本件は、代償分割で取得した不動産の売却に伴う譲渡所得の計算上、代償金を取得費に算入することの可否について争われた事案であり、最高裁第三小法廷平成6年9月13日判決（判タ867号154頁）は、遺産分割について「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の

産分割の効果について、「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる。」とした上で、「共有の遺産につき他の相続人である共有者から共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない。」と判示している。このことから、本件は遺産分割の遡及効を重視して、代償分割によって取得した財産も相続開始の時から単独で相続したことになるとし、代償分割という遺産分割によって財産が移転するのではないと結論付けているものと解され²⁰⁴、遺産分割の遡及効を根拠とすることで、代償金の取得費該当性を否定している²⁰⁵といえる。しかし、この民法上の遡及効を根拠として直線的に結論を導くことに、遡及効を適用することが民法上の権利関係の安定につながるとしても、そのことが課税関係において、相続開始時から帰属していたことを意味するものではないとして疑問を呈する見解²⁰⁶もある。平成6年最判の第一審である鳥取地裁平成5年9月7日判決（税資198号771頁）²⁰⁷（以下、「平成5年鳥取地判」）や、同控訴審である広島高裁松江支部平成6年2月25日判決（税資200号800頁）²⁰⁸においても、民法909条の遡及効は租税法にも及ぶと解しており、これらの

効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる。」とした上で「相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対して代償としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が右遺産を相続開始の時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない。そうすると、本件不動産は、上告人が所得税法六〇条一項一号の『相続』によって取得した財産に該当すべきである。したがって、上告人がその後これを他に売却したときの譲渡所得の計算に当たっては、相続前から引き続き所有していたものとして取得費を考慮することになるから、上告人が代償として他の相続人に交付した金銭及びその交付のため銀行から借り入れた借入金の利息相当額を右相続財産の取得費に算入することはできない。」と判示し上告を棄却した。第一審判決と控訴審判決については後述。

²⁰⁴ 奥谷・前掲注190) 13頁。

²⁰⁵ 伊川正樹「代償分割における代償財産の取得費該当性をめぐる課税問題」税法学576号10頁（2016年）。

²⁰⁶ 田中治「判批」租税24号197、198頁（1996年）。

²⁰⁷ 先述した平成6年最判の第一審であり、鳥取地裁平成5年9月7日判決（税資198号771頁）は、遺産分割について「そもそも遺産共有は、遺産分割により各相続人が確定的に各資産を取得するまでの暫定的、観念的なものに過ぎず、早期にこれを解消することが予定されているものであるうえ、遺産分割の効果は、相続開始時に遡るのであるから（民法九〇九条）」とした上で「本件物件の譲渡所得の金額の計算上、本件代償金を取得費に算入することはできない。」として原告の請求を棄却した。

²⁰⁸ 先述した平成6年最判の控訴審であり、広島高等裁判所松江支部平成6年2月25日判決（税資200号800頁）は、遺産分割について「引用の原判決説示のとおり、民法九〇九条本文は、「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる」と規定して遺産分割の遡及効を明らかにしているから、未分割時における共同相続人間の資産の共有状態は、遺

判旨を踏まえると、財産はあくまでも相続開始時に被相続人から承継するものであり、遺産分割は財産を取得する行為ではないと捉えているものと考えられる。

2 つ目の裁判例としては、弁護士費用の取得費該当性が争点となった東京地裁平成 22 年 4 月 16 日判決（税資 260 号順号 11420 頁）²⁰⁹（以下、「平成 22 年東京地判」）があげられる。本件において当地裁は、遺産分割の性質について、「遺産分割の法的性質は、共同相続人の共有に係る相続財産の分配にすぎず、これにより相続財産の個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではない」と判示しており、遺産分割は共同相続人の共有になっている相続財産を各共同相続人に分配する行為であって、新たに財産を取得する行為ではないとして²¹⁰遺産分割は資産の取得をするための行為ではないとした²¹¹ものと解される。

3 つ目の裁判例としては、遺産分割協議が国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分当たり得るかなどが争点となった、最高裁第一小法廷平成 21 年 12 月 10 日判決（民集 63 卷 10 号 58 頁）²¹²（以下、「平成 21 年最判」）があ

産分割により相続開始時にさかのぼって解消され、資産を取得した相続人は被相続人から直接に資産を承継したものとみなされ、他の共同相続人から当該資産に係る共有持分の譲渡を受けるものではない」とした上で原判決は相当であるとして控訴を棄却した。

²⁰⁹ 本件は、弁護士報酬が不動産を譲渡した場合に控除される取得費に算入できるか否かについて争われた事案である。東京地裁平成 22 年 4 月 16 日判決（税資 260 号順号 11420 頁）は、遺産分割の法的性質について「共同相続人の共有に係る相続財産の分配にすぎない」とした上で「これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではないから、遺産分割に要した費用は、当該資産の客観的価格を構成するものとは認められず、また、それが、被相続人の取得のときに遡ってその当時における客観的価格を構成するとか、あるいは、被相続人の取得のための付随費用とみる余地がないことは明らかである。」として原告の請求を棄却した。

²¹⁰ 奥谷・前掲注 190) 9、10 頁。

²¹¹ 伊藤義一「判批」ジュリ 1447 号 129 頁（2012 年）。

²¹² 本件は、遺産分割協議が国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分当たり得るか否かについて争われた事案である。東京地裁平成 19 年 10 月 19 日判決（民集 63 卷 10 号 2531 頁）は遺産分割協議について「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、いわば、相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質を持つものといえることができるから、その性質上、財産権を目的とする法律行為であると解すべきである（最高裁平成 11 年判決参照）」とした上で「基本通達 39 条関係 3 の規定を根拠として、徴収法 39 条の「譲渡」に相続等の一般承継によるものは含まれないから、『その他第三者に利益を与える処分』にも遺産分割協議等の相続に関係する行為は含まれないという原告の上記主張は、その前提となる基本通達 39 条関係 3 の解釈を誤ったものであり、失当というべきである。」として原告の請求を棄却し、東京高裁平成 20 年 2 月 27 日判決（民集 63 卷 10 号 2560 頁）も原判決は正当であるとして控訴

げられる。本件において最高裁は、遺産分割協議について「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものである」と判示している。この判旨を踏まえるのであれば、遺産分割協議は、いわば相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質を持つということができることから、その性質上、財産権を目的とする法律行為であると解されよう²¹³。

このように、租税法域の裁判例においては、同じ遺産分割という法律行為がありながらその取扱いが一貫していない²¹⁴ことが見て取れる。遺産分割を財産取得行為ではないと判断した事案もあれば、財産行為として処分行為とした事案、遺産分割における遡及効を重視した事案もある²¹⁵。取扱いが一貫していないことは、納税者にとってみれば課税上どのように取り扱われるのか予測できない可能性が高まり、納税者の予測可能性という観点から問題があるものと考えられる²¹⁶。

民法において遺産分割は、贈与の要素・贈与的性格があるとする見解があるが、租税法においてはこの点をどのように捉えているのであろうか。この点については、先述した平成21年最判の評釈において、占部が、「遺産分割協議は、熟慮期間中に相続放棄をするのとは異なり、いわゆる遺産共有となっている相続財産について、いったん相続を承認して、もはや放棄することができない状態になった後に、これを相続人間で分割協議することにより他の相続人が相続によって取得したことにするものであるから、実質的には相続人間で贈与するのと同視し得るものというべき」²¹⁷と評しており、租税法においても遺産分割は贈与的性格を有しているとする見解がある。問題となっている遺産分割協議を、法定相続分（持分権）の譲渡とするならば、国税徴収法39条が規定する

を棄却した。最高裁第一小法廷平成21年12月10日判決（民集63巻10号58頁）は遺産分割協議について「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり「国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である」とした上で「本件遺産分割協議が第三者に利益を与える処分に当たるものとし、上告人について第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当として是認することができる。」として上告を棄却した。

²¹³ 占部裕典「判批」判評628号4頁（2011年）。

²¹⁴ 奥谷・前掲注190）13頁。

²¹⁵ 同上[奥谷]、24頁。

²¹⁶ 同上[奥谷]、13頁。

²¹⁷ 占部・前掲注213）5頁。

「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当し得るが、第1章で検討した民法909条によれば、譲渡と解することはできない²¹⁸。平成21年最判で特筆すべき点は、高橋が「遺産分割協議が、無償譲渡等に該当すること、その理由づけとして、遺産が相続開始時にいったん共同相続人の共有になり、遺産分割によって改めて遺産の帰属が決まる（相続人間の持分移転が起こる）という移転主義の発想をストレートに持ち込んだ点にある。」²¹⁹と評するように移転主義の発想に基づいた判断がなされた点にあらう。しかし、平成21年最判は、移転主義的な発想によっているものの、譲渡については言及しておらず、単に「第三者に利益を与える処分」に該当するするとだけ判示している²²⁰ことから、高橋は、平成21年最判の評釈において「本最高裁判決は、遺産分割協議による『譲渡』はなく、さらに相続税等における意味での遺産（に対する持分）の移転がなかったことを認識していたといえる。」²²¹と指摘した上で、「本件では遺産の移転が直接問題になっていることからすれば、移転主義的発想による本最高裁判決の理由づけは、税法大系内部での解釈の整合性を欠くものと評価できる。」²²²と評する。民法にいう、移転主義的に考えるならば、具体的相続分とは異なる遺産分割はすべて無償譲渡等に該当することになるらうが、平成21年最判で最高裁は、遺産分割協議が無償譲渡等に「当たり得る」とだけ判示しており、それがいかなる基準によるかは明らかにしていないことから、高橋が評するように、本件のような限定的な事例のみが無償譲渡等に該当するとしている、とも考えられる²²³のではないだろうか。

相続による財産取得は、原則として相続時に共有状態にあるものを、遺産分割という財産行為によって具体的に持分に関する合意を形成し、各共同相続人間で互いの相続分を交換等によって権利の移転を行うものであると解し、その遺産分割の遡及効についても移転主義的に考えて、財産の移転を認めるという取扱いが民法の取扱いと最も整合的になると解することもできよう²²⁴。ただし、このように解した場合には、贈与税や譲渡所得課税との関係で過重な負担を強いられたりする可能性も否定できない²²⁵。つまり、一度相続によって共有の形で財産を取得した後、遺産分割で財産を譲渡するのであるから、これを

²¹⁸ 占部・前掲注213) 3頁。

²¹⁹ 高橋・前掲注198) 62頁。

²²⁰ 同上[高橋]、64頁。

²²¹ 同上[高橋]。

²²² 同上[高橋]。

²²³ 同上[高橋]。

²²⁴ 奥谷・前掲注190) 22頁。

²²⁵ 同上[奥谷]。

贈与と考えることや、共同相続人間で持分が移転することで、譲渡所得が觀念されることになり単独相続した場合には取得価額の引継ぎができなくなるとも考えられる²²⁶。一方、相続開始時の共有での取得も遺産分割による取得も、「相続」という手続きによる取得であるともいえよう²²⁷。租税法における遺産分割の取扱いについては、先述したように税の種類ごとに異なっており、その取扱いに統一性はないが、被相続人から相続人への遺産自体の移転を直接取り扱う相続税からすれば、宣言主義的発想に基づき、遺産分割による相続人間での資産移転ないし譲渡がないものと考えられる²²⁸。

2. 1. 2 相続税法 19 条の 2 の「分割」

相続税の申告期限内に共同相続人間で遺産分割協議の合意を有効に成立させ申告納付をした納税者が、その相続税の申告書の提出後において、当該遺産分割を解除して遺産の再分割をした場合における遺産分割の解除には、解除権の行使による解除である法定解除と当事者の合意に基づいた解除契約である合意解除という二つの類型がある²²⁹。第 1 章で述べたように、法定解除は、民法上も債務不履行を理由とする遺産分割のやり直しは認められていないことから、租税法上も認められない²³⁰が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を共同相続人全員の合意により解除する合意解除は、民法上、当然に妨げられるものではないとされている²³¹ことから、租税法上も可能であると考えられる。遺産分割をやり直した場合、すでに当初の遺産分割の結果に基づく相続税の申告をしていたときには、その根拠となった遺産分割の効力が否定されることになるため、課税上においても遺産分割のやり直しを反映した更正の請求などが認められることが本筋であるように思われる²³²が、租税法上、遺産分割のやり直しはまったく認められないと考えるべき、との見解がある²³³。

共同相続人間で成立した遺産分割協議に基づき、相続税の申告書を提出した後に、その遺産分割協議が無効であることが判明した場合や、詐欺又は脅迫などの原因により取り消される、といったような瑕疵があったことにより新たに

²²⁶ 奥谷・前掲注 190) 22、23 頁。

²²⁷ 同上[奥谷]、23 頁。

²²⁸ 高橋・前掲注 198) 64 頁。

²²⁹ 小林・前掲注 16) 82 頁。

²³⁰ 三木義一ほか『新 実務家のための税務相談 (民法編) [第 2 版]』377 頁 [鹿田良美] (有斐閣、2020 年)。

²³¹ 編集部「遺産分割をめぐる税務」国税速 5502 号 10、11 頁 (2013 年)。

²³² 三木=末崎・前掲注 15) 77 頁。

²³³ 三木ほか・前掲注 230) 377 頁 [鹿田良美]。

遺産分割協議が成立した場合には、その新たに成立した遺産分割協議が本来の相続財産の分割となることから、新たな財産の移転として贈与税等が課されることはない²³⁴。一方、遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割については、各人に具体的に帰属した財産を分割のやり直しとして再配分したこととなり、租税法上、もはやそれは遺産の分割ではなく、贈与又は交換等による財産の移転と考えるべきである²³⁵とされている。しかし、相続税法では遺産の「分割」の意義や遺産の再分割の効力等に関して何ら規定されていない²³⁶ことから課税根拠が明確であるとは言えず、遺産の「分割」の意義について、相続税法19条の2第2項²³⁷に関する通達である相続税法基本通達19の2-8²³⁸のただし書に遺産分割のやり直し等に関する記述がある²³⁹ものの、この通達を課税根拠とすることにもいささか疑義が生ずる。

相続税法19条の2は配偶者に対する相続税額の軽減の規定であり²⁴⁰、配偶者が相続により財産を取得した場合、同一世代間の財産の移転となることから、

²³⁴ 編集部・前掲注231) 8頁。

²³⁵ 同上[編集部]、6頁。

²³⁶ 川崎・前掲注22) 62頁。

²³⁷ 相続税法19条の2(配偶者に対する相続税額の軽減)の第2項は「前項の相続又は遺贈に係る第二十七条の規定による申告書の提出期限(以下この項において『申告期限』という。)までに、当該相続又は遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていない場合における前項の規定の適用については、その分割されていない財産は、同項第二号ロの課税価格の計算の基礎とされる財産に含まれないものとする。ただし、その分割されていない財産が申告期限から三年以内(当該期間が経過するまでの間に当該財産が分割されなかつたことにつき、当該相続又は遺贈に関し訴えの提起がされたことその他の政令で定めるやむを得ない事情がある場合において、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、当該財産の分割ができることとなった日として政令で定める日の翌日から四月以内)に分割された場合には、その分割された財産については、この限りでない。」と規定する。

²³⁸ 相続税法基本通達19の2-8(分割の意義)は「法第19条の2第2項に規定する『分割』とは、相続開始後において相続又は包括遺贈により取得した財産を現実に共同相続人又は包括受遺者に分属させることをいい、その分割の方法が現物分割、代償分割若しくは換価分割であるか、またその分割の手続が協議、調停若しくは審判による分割であるかを問わないのであるから留意する。ただし、当初の分割により共同相続人又は包括受遺者に分属した財産を分割のやり直しとして再配分した場合には、その再配分により取得した財産は、同項に規定する分割により取得したものとはならないのであるから留意する。(昭47直資2-130追加、昭50直資2-257、平6課資2-114改正)注)「代償分割」とは、共同相続人又は包括受遺者のうちの1人又は数人が相続又は包括遺贈により取得した財産の現物を取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して債務を負担する分割の方法をいい、「換価分割」とは、共同相続人又は包括受遺者のうちの1人又は数人が相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部を金銭に換価し、その換価代金を分割する方法をいうのであるから留意する。」とする。

²³⁹ 小池・前掲注10) 61頁。

²⁴⁰ 武田昌輔『DHC コメントール相続税法』1392頁(第一法規、1981年)。

子が相続により財産を取得した場合に比べて相続開始時期が早く生じ相続税が課税されることや、遺産の維持形成に対する配偶者の貢献に対する考慮などから設けられた軽減措置であり²⁴¹、その第2項は未分割財産についての適用除外についての規定であり、配偶者に対する相続税額の軽減の適用要件を定めたものである²⁴²。1972（昭和47）年に配偶者の税負担の軽減措置拡大の改正が行われた際、この措置は、原則として、相続税の申告期限内に配偶者が相続又は遺贈により実際に取得した財産について適用されることとされたが、申告期限内に分割できなかったことについて、相続又は遺贈に関する訴訟の提起などやむをえない事情がある場合には、分割ができることとなった翌日から4か月以内に分割して配偶者が取得すれば、この措置の適用を認めるとした規定が旧相続税法19条の2第4項として追加された²⁴³。その後、夫婦間の財産移転は、同一世代間の財産移転であること等の見地から、配偶者が取得する財産は全額非課税とすべきである等、相続税における配偶者の優遇措置を根本的に拡充すべきとの意見が強くあったことから、1975（昭和50）年、相続税の負担についての基本的な見直しを図ることとされた機会に、配偶者に対する相続税額の軽減措置についても思い切って拡充することとされ、旧相続税法19条の2第4項が相続税法19条の2第2項となり、1994（平成6）年の改正を経て現在に至っている²⁴⁴。

相続税法19条の2第2項にいう「分割」とは、相続開始後において相続又は包括遺贈により取得した財産を現実に共同相続人又は包括受遺者に分属されることをいい、その分割方法は問わないとされている²⁴⁵。相続税法19条の2第2項に関する通達である相続税法基本通達19の2-8の逐条解説では、「分割」の意義について、「分割協議などにより取得した財産は、抽象的な共有の状態から具体的に特定の者の所有に帰属することになる。したがって、各人に具体的に帰属した財産を分割のやり直しとして再配分した場合には、一般的には、共同相続人間の自由な意思に基づく贈与又は交換等を意図して行われるものであることから、その意思に従って贈与又は交換等その態様に応じて贈与税又は所得税（譲渡所得等）の課税関係が生じることとなる」²⁴⁶とする。その上で「も

²⁴¹ 武田・前掲注240) 1393頁。

²⁴² 同上[武田]、1409頁。

²⁴³ 同上[武田]、1397頁。

²⁴⁴ 同上[武田]、1397 - 1402頁。

²⁴⁵ 同上[武田]、1412頁。

²⁴⁶ 森田哲也〔編〕『令和2年11月改訂版 相続税法基本通達逐条解説』353、354頁（大蔵財務協会、2020年）。

遺産分割後に生じたやむを得ない事情によって当該遺産分割協議が合意解除された場合などについては、合意解除に至った諸事情から贈与又は交換の有無について総合的に判断する必要がある。また、当初の遺産分割による財産の取得について無効又は取消すべき原因がある場合には、財産の帰属そのものに問題があるので、これについての分割のやり直しはまだ遺産分割の範ちゅうとして考えるべきである。」²⁴⁷としている。

相続税法基本通達 19 の 2-8 のただし書は、当初の遺産分割協議により各共同相続人に帰属した財産を再分割した場合には、その再分割により取得した財産は遺産の分割により取得したことにはならず、他の贈与等の法律行為により取得したことになる旨が留意的に定められている²⁴⁸が、このただし書の取扱いについて、小林は「当初の遺産分割協議の成立の効力をそのままにして、遺産の一部の再分配をするような再配分が行われたような場合のことをいうものであると解される。」とし、共同相続人全員の合意による遺産分割協議の合意解除がなされ、その後、共同相続人全員の合意に基づいて再分割協議が成立したような場合には「たとえその合意解除が『やむを得ない事情』によるものに該当しない場合においても、この通達の『ただし書』は、適用がないと解すべきであろう。」²⁴⁹と解している。小林のかような見解や、相続税法 19 条の 2 が配偶者に対する相続税額の軽減の規定であること²⁵⁰等を踏まえると、相続税法 19 条の 2 にいう「分割」には、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割は含まれないといえよう。

2. 2 相続税法における課税関係

2. 2. 1 相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲

いったん有効に成立した遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割により取得した財産は、原則として相続税法基本通達 19 の 2-8 により相続による取得とは認められず、新たな財産の移転として贈与税等が課税される²⁵¹。しかし、この通達の適用は、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割にまで及ぶのであろうか。

現行の相続税法基本通達 19 の 2-8 は、1972（昭和 47）年の改正の際に、配偶者の税額軽減制度が拡充されたことに伴って旧相続税法基本通達第 124 条の

²⁴⁷ 森田・前掲注 246) 354 頁。

²⁴⁸ 小林・前掲注 16) 89 頁。

²⁴⁹ 同上[小林]、89、90 頁。

²⁵⁰ 武田・前掲注 240) 1412 頁。

²⁵¹ 岩武・前掲注 14) 21 頁。

9として発表された通達²⁵²である。旧相続税法19条の2第4項は、特例計算により配偶者の税額軽減額を計算する場合の配偶者の課税価格の計算の基礎となる財産には、原則として、その相続税の申告期限までに「分割」されていない財産は含まれないことを規定していた²⁵³が、旧相続税法基本通達第124条の9により、旧相続税法19条の2第4項にいう「分割」は、相続開始後において相続または包括遺贈により取得した財産を、現実に共同相続人または包括受遺者に分属させることをいい、分割の方法は問わないことが留意的に明らかにされた²⁵⁴。先述した相続税法基本通達19の2-8の逐条解説のうち「もっとも、共同相続人間の意思に従いその態様に応じた課税を行う以上、当初の遺産分割後に生じたやむを得ない事情によって当該遺産分割協議が合意解除された場合などについては、合意解除に至った諸事情から贈与又は交換の有無について総合的に判断する必要がある。」という部分は、平成18年改定前には記載がなかったことから、正当な理由のある遺産分割の合意解除における再分割であっても贈与税等の課税問題が生ずるのではないかという見解があり²⁵⁵、渋谷がこの点について、「誤解を招きやすい表現である」²⁵⁶と指摘するように、合意解除における遺産の再分割については、どのような場合であっても必ず贈与税が課税されるとの誤解を招きかねない表現がなされていた。

平成18年改定後の逐条解説によると、遺産分割の合意解除について、やむを得ない事情があれば、税務も容認することとしている²⁵⁷が、合意解除という同一の法律行為があるにも関わらず、課税上は「やむを得ない事情」の有無によって、相続と贈与に区別される根拠が不明確であるようにも考えられる²⁵⁸し、この通達は、あくまでも配偶者に対する相続税額の軽減に関するものである²⁵⁹とする見解もある。通達は上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などを下級行政庁に対してなす命令ないし指令であり（国家行政組織14条2項）、租税行政においても、多数の通達が国税庁長官により発せられている中で、納税者にとって最も重要なのは、法令解釈通達である²⁶⁰。北野が「税務通達が法源性を有しないことは、租税法律主義を持ち出すまでもなく法的に自明である。」²⁶¹

²⁵² 船田健二「相続税法基本通達の一部改正について」税協30巻3号4、10頁（1973年）。

²⁵³ 同上[船田]、9頁。

²⁵⁴ 同上[船田]、9、10頁。

²⁵⁵ 小池・前掲注10) 79、80頁。

²⁵⁶ 渋谷雅弘「相続税・贈与税の税額をめぐる諸問題」税事62号57頁（2001年）。

²⁵⁷ 小池・前掲注10) 62頁。

²⁵⁸ 岩武・前掲注14) 23頁。

²⁵⁹ 川崎・前掲注22) 62頁。

²⁶⁰ 金子・前掲注5) 115頁。

²⁶¹ 北野弘久『税法問題事例研究』28頁（勁草書房、2005年）。

とするように、通達は上級行政庁から下級行政庁への命令であることから、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないため、租税法の法源ではない²⁶²。最高裁第三小法廷昭和43年12月24日判決（民集22巻13号3147頁）²⁶³においても、通達は法源ではない旨を判示している。通達が租税法における法源でないのであれば、納税者が税務通達に法的に拘束されることはなく、税務通達によって法源たる法令が定める以上に納税者の権利が侵害されないことを意味する²⁶⁴。つまり、納税者は、法令の定めるところにより納税申告を行えば足りるのである²⁶⁵。税務通達について、酒井が「通達はあくまでも例示を掲げるのにとどまるのであって、租税法律主義の支配する租税法においては課税要件を通達において示すことはあり得ない」²⁶⁶と述べるように、通達を課税根拠とすることには問題があろう。

相続税法19条の2は配偶者に対する相続税額の軽減の規定であり、その第2項は未分割財産の適用除外についての規定がなされており、その適用対象者は、被相続人との婚姻の届出をした者に限られている²⁶⁷。相続税法19条の2に関

²⁶² 金子・前掲注5) 116頁。

²⁶³ 本件は、行政通達の取消しを求める訴えの適否が争われた事案である。東京地裁昭和37年12月21日判決（民集22巻13号3169頁）は、通達について「上級行政官庁から下級行政官庁に対するものであつて一般国民を相手方としてなされたものでないから行政処分とはいえず、原則として行政訴訟の対象になり得ないものである」とした上で「本件通達が原告の権利または法律上の地位に直接かつ具体的な不利益を与えたものとして行政訴訟の対象に取上げることは、少くも現行法上は許されていないものと解する」として原告の訴えを却下し、東京高裁昭和39年7月31日判決（民集22巻13号3186頁）も原判決は相当であり本件控訴は理由がないとして控訴を棄却した。最高裁第三小法廷昭和43年12月24日判決（民集22巻13号3147頁）は、通達について「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、これらのものがその通達に拘束されることはあつても、一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。このように、通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所は、法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」と判示し、原判決に所論の違法は認められないとして上告を棄却した。

²⁶⁴ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決』50頁（ぎょうせい、2003年）。

²⁶⁵ 同上[品川]。

²⁶⁶ 酒井克彦「相続税法9条に規定するみなし贈与課税の課税要件」中央ロー16巻1号54頁（2019年）。

²⁶⁷ 武田・前掲注240) 1412頁。

する通達である相続税法基本通達 19 の 2-8 は、静岡地裁平成 17 年 1 月 21 日判決（税資 255 号順号 9903）²⁶⁸において判示するように、配偶者に対する相続税額軽減の適用可否についての通達であるし、旧相続税法基本通達第 124 条の 9 について、船田が「当初の分割により共同相続人または包括受遺者に分属した財産を、その分割が無効でないにもかかわらず、分割のやり直しとして再配分した場合のその再配分により取得した財産は、分割により取得したものとはならない」²⁶⁹と解するように、相続税法 19 条の 2 第 2 項に規定する「分割」は、当初の遺産分割協議の効力が有効のまま行った再分割をいうものと考えられる。第 1 章で検討したように、合意解除は解除の対象となった契約から生じた法律効果をすべて遡及的に消滅させるものであるから、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割は、当初の遺産分割協議の効力が有効のまま行われた再分割ではないこと、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用対象者は被相続人との婚姻の届出をした者であること、及び、相続税法 19 条の 2 第 2 項にいう「分割」が、当初の遺産分割協議の効力をそのままにして行われた遺産の再配分であると解せられることを踏まえると、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲は、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割にまでは及ばないといえる。

2. 2. 2 遡及効果の課税上の取扱い

租税法上は原則として遺産分割協議のやり直しは認められておらず、遺産の再分割は新たな資産の移転として贈与税等が課税される現状がある。しかし、第 1 章で述べたように、民法において合意解除は、契約をなかったことにする

²⁶⁸ 本件は、相続税の修正申告は錯誤があり無効であるとの主張が排斥された事案である。静岡地裁平成 17 年 1 月 21 日判決（税資 255 号順号 9903）は、相続税法基本通達 19 の 2-8 について「遺産の再分割により配偶者が取得した財産は、本件税額軽減適用上、配偶者が取得した財産とは認められないが、当初の遺産分割による財産の取得について無効又は取消得べき原因があると解される場合には、財産の帰属そのものに問題があるので、これについての遺産の再分割はまだ当初の遺産分割の範囲内として考えることもできるとされている」と述べた上で、「本件再分割を行った場合に本件税額軽減を適用することは可能か検討してほしい旨依頼されたため、原告らに対する本件税額軽減適用の可否の検討を行い、その結果、本件税額軽減の適用を受ければ約 7 億円もの相続税を軽減できるのに、このような極めて有利な税制上の特典を利用していない当初遺産分割について、原告らの間に錯誤又は取消得べき原因があるものと解釈し、本件再分割を行った場合でもそれを当初遺産分割の範囲内」であり、原告が取得した財産は「本件税額軽減適用上配偶者が取得した財産とみることができるとした「本件担当官らによる、基本通達 19 の 2-8 の解釈、原告らが本件再分割を行った場合に本件税額軽減を適用できるとの判断及び本件税額軽減適用を前提とした修正申告の勧奨には、何ら違法・不当な点は認められない」としてこの認定に反する原告らの主張は採用できないと判示し、原告らの請求を棄却した。

²⁶⁹ 船田・前掲注 252) 10 頁。

新たな契約であり、遺産分割協議を合意解除した場合には、その遺産分割協議という一種の契約がなかったこととなり、その効果も遡及し、その後に行われる遺産の再分割も、新たな法律行為ではなく、相続による遺産の分割として捉えられている。つまり、遺産分割協議の合意解除による遡及効は、民法上は認められているものの、租税法上は原則として認められていないものと考えられるのである。では、民法における遡及効は、租税法上どのように取り扱われているのであろうか。相続税法上、遺産分割協議の合意解除及び遺産の再分割の効果に関する規定はないが、遡及効について租税法域で争われた裁判例がいくつか存在する。

まず、時効の遡及効が相続税の課税上斟酌されなかった事案として、大阪高裁平成14年7月25日判決（訟月49巻5号1617頁）²⁷⁰（以下、「平成14年大阪高判」）があげられる。本件は、相続開始後の取得時効完成の事実を認めた判決が、国税通則法23条2項1号にいう「判決」に該当し、後発的理由に基づく更正の請求が認められるか否かが争われた事案である²⁷¹。本件において当高裁は、租税法の解釈としても遡及効という法的効果を見做することはできないという控訴人の主張に対し、「時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必

²⁷⁰ 本件は、「時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決」が確定したことを理由として国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求が可能か否かが争われた事案である。神戸地裁平成14年2月21日判決（税資252号順号9072頁）は時効の遡及効の課税上の取扱いについて「私法上の時効の遡及効にかかわらず、租税法上、時効の援用の時に所得が発生し、あるいは損失が生じるものと解されている。」とした上で別件判決は「国税通則法23条2項1号にいう「判決」に該当せず、被告が原告らの第2次更正の請求に対してなした更正すべき理由がない旨の通知（本件処分）は、いずれも適法」であるとして原告の請求を棄却した。大阪高等裁判所平成14年7月25日判決（訟月49巻5号1617頁）は、時効の遡及効について「時効による所有権取得の効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって始めて確定的に生ずるものであり、逆に、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、占有者により時効が援用された時に始めて確定的に所有権を失うものである。そうすると、民法144条により時効の効力は起算日に遡るとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を有していたことができる。」とした上で「控訴人らは、時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果を見做することは許されない旨を主張する。しかし、時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。」と判示し原判決は正当であるとして控訴を棄却した。

²⁷¹ 長戸貴之「相続税法と遡及効—裁判例・判決例の分析から—」東大ロー7号31頁（2012年）。

要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。」と判示しているが、この点、金子が「相続人が時効中断の手続をとるいとまがなかった等、真に保護に値する場合には、相続人は申告納付した相続税の減額を求めて更正の請求が認められるべきであろう」²⁷²と解するように、更正の請求が認められるべき状況もあるものと考えられる。本件を検討するにあたり、長戸は、遡及効を有するのは、「取得時効という、いわば私法上の法現象そのものであり、取得時効の遡及効によって時効取得された権利自体が遡及的に存在したのものとして擬制される。」²⁷³とする。取得時効の遡及効については、私法上の権利関係自体の擬制とみることが適切ではあるが、遡及効を有するのが私法上の制度であるというだけで、租税法上それを無視することが当然に正当化されるわけではない²⁷⁴。遡及効を有するのが私法上の制度である場合、いったん、租税債権が有効に成立したのであれば、その後の私法関係の遡及的な変動は、それ以前に生じた租税債権に法的安定性の見地から影響させないという、課税序等の考えのもとに、租税法上は遡及効が無視される取扱いとなっているものと解される²⁷⁵。

次に、時効とは異なるが、処分取消判決の遡及効が相続税の課税上斟酌された事案として、最高裁第二小法廷平成 22 年 10 月 15 日判決（民集 64 卷 7 号 1764 頁）²⁷⁶（以下、「平成 22 年最判」）がある²⁷⁷。本件は、被相続人が生前に提起して相続人が承継していた所得税更正処分等の取消訴訟において、同処分等の取消判決が確定した場合、被相続人が同処分等に基づき納付していた所得税等に係る過納金の還付請求権は相続税の課税財産となるかについて争われた

²⁷² 金子・前掲注 5) 972 頁。

²⁷³ 長戸・前掲注 271) 37 頁。

²⁷⁴ 同上[長戸]。

²⁷⁵ 同上[長戸]、37、38 頁。

²⁷⁶ 本件は、相続開始後に生じた過納金還付請求権の相続財産該当性が争われた事案である。最高裁第二小法廷平成 22 年 10 月 15 日判決（民集 64 卷 7 号 1764 頁）は、処分取消判決の遡及効について「所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消判決が確定した場合には、上記各処分は、処分時にさかのぼってその効力を失うから、上記各処分に基づいて納付された所得税、過少申告加算税及び延滞税は、納付の時点から法律上の原因を欠いていたこととなり、上記所得税等に係る過納金の還付請求権は、納付の時点において既に発生していたこととなる。」として「被相続人が所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分に基づき所得税、過少申告加算税及び延滞税を納付するとともに上記各処分の取消訴訟を提起していたところ、その係属中に被相続人が死亡したため相続人が同訴訟を承継し、上記各処分の取消判決が確定するに至ったときは、上記所得税等に係る過納金の還付請求権は、被相続人の相続財産を構成し、相続税の課税財産となると解するのが相当である。」と判示し上告を棄却した。第一審判決と控訴審判決については後述。

²⁷⁷ 長戸・前掲注 271) 35 頁。

事案²⁷⁸である。先述した平成14年大阪高判と異なり、取消判決により遡及的に擬制されるのは「処分が存在しなかったこと」である²⁷⁹が、過納金を上告人の所得とする第一審²⁸⁰判決と、相続財産であるとする控訴審²⁸¹判決及び最高裁判決に見解が分かれ対立しており、その理由は、過納金の還付請求権の「発生時期」を過納金の納付時と解するか、取消判決の確定時と解するかという見解の相違にあった²⁸²。更正処分の取消判決の捉え方について控訴審は、取消判決の遡及効の一般的理解を採用したものであるのに対し、第一審は取消判決の遡及効の目的を考えると、遡及効は限定して解されるべきであり、遡及効と過納金の還付請求権の発生とを分けて考えるべきであるという考え方に立っているものといえる²⁸³。還付金の発生時期が、過納金の納付時であると解する場合には、取消訴訟の排他的管轄と「取消判決の遡及効」の論理が重視され、取消判決の確定時であると解する場合には、申告納税制度の現実的観点から、相続開始時における相続財産が重視されているものと考えられ、最高裁は、控訴審と同じく取消判決の遡及効の一般的理解に立ち、遡及効は特段の定めがない限り無限定に認められるとの控訴審の判断を維持している²⁸⁴。控訴審の判決は、「相続開始の時」という「時」の概念の納税者の主張を捨象して無視していること

²⁷⁸ 鎌野真敬「判解」曹時64巻6号1420頁（2012年）。

²⁷⁹ 長戸・前掲注271)37頁。

²⁸⁰ 大分地裁平成20年2月4日判決（民集64巻7号1822頁）は、相続税法上の相続財産は「相続開始時（被相続人死亡時）に相続人に承継された金銭に見積もることができる経済的価値のあるものすべてであり、かつ、それを限度とするものであるから、相続開始後に発生し相続人が取得した権利は、それが実質的には被相続人の財産を原資とするものであっても相続財産には該当しないと解すべきである（ここでは相続税法上のいわゆるみなし相続財産は考慮しない。）」とした上で「還付加算金の起算日は過納金の還付請求権の発生時期とは無関係に定まったというべきであり「したがって、遡及効を理由として、本件過納金の還付請求権が相続財産を構成するとする被告の主張は採用できない。」として原告の請求を認容した。一審判決を支持するものとして、山田二郎「判批」税経通信64巻13号（2009年）。増田英敏「判批」税務事例40巻8号（2008年）。橋本守次「判批」税弘57巻5号（2009年）。大淵博義「判批」税務事例41巻11号（2009年）、同巻12号（同年）。石島弘「判批」民商144巻4・5号（2011年）。

²⁸¹ 福岡高裁平成20年11月27日（民集64巻7号1835頁）は「別件所得税更正処分も、同処分の取消判決が確定したことによって、当初からなかったことになり「別件所得税更正処分に従い納税した日に遡って本件過納金の還付請求権が発生していたことになる」から、本件過納金の還付請求権は「相続税の対象となるから、本件更正処分は相当であり、取り消す理由はない。」として原判決を取り消した。控訴審判決を支持するものとして、金子・前掲注5)。三木義一「判批」ジュリ1402号（2010年）。高野幸大「判批」税経通信64巻13号（2009年）。

²⁸² 石島・前掲注280)84頁。

²⁸³ 増田英敏「判批」判時2117号154頁（2011年）。

²⁸⁴ 石島・前掲注280)84、85頁。

から矛盾しているとする見解もある²⁸⁵が、本件の控訴審及び最高裁は、行政法上の法的効果²⁸⁶を主たる理由として、過納金の還付請求権は、その納付時に遡って発生する²⁸⁷ことから、相続開始時点において、過納金の還付請求権は既に発生しており、ゆえに相続財産を構成することを明確に判示したものである²⁸⁸が、本件最高裁の論理はあまりにも擬制が強く、また不自然で、非現実的というべきである、とする見解²⁸⁹もある。

原告・被控訴人である相続人の主張は、行政処分の公定力により、税額確定処分を訴訟で争っていたとしても、その取消しが確定するまでは還付請求権は発生しないことから、本件相続開始時には相続すべき請求権自体が存在しないというものであった²⁹⁰。この主張に対して三木が「課税関係の前提となる民法の理解とも整合しないと言わざるを得ない。」²⁹¹と評するほか、大淵は「取消判決の遡及効は、原状回復機能を理論的に跡付ける講学上の理論にすぎず、かかる効力が、実体法的に、相続開始の時には存在しない本件還付請求権が存在することになるという効力までをも有するものではない。」²⁹²と評する。しかし、取消判決の遡及効については、もともと発生してしかるべき不当利得返還請求権について、取消訴訟制度による公定力の反射的效果として、取り消されるまではひとまず「法律上の原因」があったことになるため、その発生が取消訴訟の機能によって妨げられていたにすぎないと解すべきであり、取消判決によって妨げがなくなれば、本来の私法上の権利関係としての形で顕在化するだけであるとみることができる²⁹³。取消判決の形成力（遡及効）の一般的な理解からすると、本件過納金の還付請求権は、納付の時点に遡って発生したと解するのが相当であろう²⁹⁴。本件の問題点は、増田が指摘するように「租税法律関係における予測可能性と法的安定性の確保を機能とする租税法律主義の要請を度外

²⁸⁵ 大淵・前掲注 280) 45 頁。

²⁸⁶ 行政処分の取消判決が確定すると、当該行政処分は、その処分時に遡って効力を失い、初めから処分が行われなかったのと同じ状態になるが、このような効果は、取消判決の形成力と呼ばれている。(鎌野・前掲注 278) 1426 頁)。

²⁸⁷ 福岡高裁平成 20 年 11 月 27 日判決 (訟月 56 卷 2 号 153 頁) はその根拠として「この取消訴訟の原状回復機能はすべての取消訴訟に共通する最も重要な機能である。したがって、別件更正処分もその取消判決が確定したことによって当初からなかったことになる」と判示している。

²⁸⁸ 増田・前掲注 283) 154 頁。

²⁸⁹ 田中治「課税処分取消訴訟と過納金」税研 32 卷 6 号 23 頁 (2017 年)。

²⁹⁰ 三木・前掲注 281) 155 頁。

²⁹¹ 同上[三木]、156 頁。

²⁹² 大淵・前掲注 280) 45 頁。

²⁹³ 長戸・前掲注 271) 37 頁。

²⁹⁴ 鎌野・前掲注 278) 1428 頁。

視している」²⁹⁵点にあるものと考えられる。取消判決の形成力が遡及効を持つという本件の立場に立つと、数年後に判決が確定した場合にも遡及効により、還付請求権が相続税の課税対象財産に組み込まれることとなり、相続人の相続税の負担額に変動をもたらすこととなる等、納税者の租税法律関係における予測可能性と法的安定性を阻害する結果を招く²⁹⁶こととなる。このことから、遡及効の解釈としては、租税法の基本原則である租税法律主義の要請との整合性をいかに解釈論レベルで確保していくかが重要となろう²⁹⁷。

続いて、相続税に関する事案としては、広島地裁平成23年9月28日判決（税資261号順号11773頁）²⁹⁸（以下、「平成23年広島地判」）がある。本件は、租税法における、民法上の遡及効の適用可否と納税者の救済可否との関係性がみられ、民法上の解除の遡及効を相続税法で認めた事案である²⁹⁹。本件における争点の一つは、相続開始後、申告前になされた売買契約の解除における遡及的な効果が相続税法上認められるか否か³⁰⁰であったが、当地裁は、相続税の課税財産について、借用概念の解釈の原則に基づく判断をしている³⁰¹。売買契約の解除によって、契約締結の日に遡って消滅し、相続開始日においては売買契約が存在せず、売買代金債権も存在しなかったのであれば妥当な判決であろう³⁰²。ほかにも、先述した平成5年鳥取地判³⁰³は、民法909条の遡及効が租税法上も

²⁹⁵ 増田・前掲注283) 156頁。

²⁹⁶ 同上[増田]。

²⁹⁷ 同上[増田]。

²⁹⁸ 本件は、相続開始後に不動産売買契約を解除した場合の相続財産の種類と評価について争われた事案である。広島地裁平成23年9月28日判決（税資261号順号11773頁）は、相続税の課税財産は「『相続により取得した財産』であり、同法には、『相続により取得した財産』に関して、みなし相続財産、非課税財産などの規定があるほかは、『相続』や『相続により取得した財産』に関する規定がないため、『相続により取得した財産』の解釈にあたっては、相続に関する民法の規定に整合するように解釈すべきである」として上で「ある財産が、相続開始後の解除の遡及効（民法545条1項参照）によって民法上の相続財産に帰属しないとされた場合には、相続税法上の『相続により取得した財産』にも帰属しないことになる。」と判示して原告の請求を認容した。

²⁹⁹ 古賀・前掲注34) 75、76頁。

³⁰⁰ 岸田貞夫「判批」TKC税情21巻4号128頁（2012年）。

³⁰¹ 佐藤香織「判批」税経通信67巻8号175頁（2012年）。

³⁰² 齋藤淑人「判批」税務事例44巻5号33頁（2012年）。

³⁰³ 鳥取地判は「遺産共有は、遺産分割により各相続人が確定的に各資産を取得するまでの暫定的、観念的なものに過ぎず、早期にこれを解消することが予定されているものであるうえ、遺産分割の効果は、相続開始時に遡るのであるから（民法九〇九条）、本件の場合、原告は、相続開始時から本件物件を（その贈加益を潜在的に内包した状態で）相続承継したことになるのであり、本件物件も、法六〇条一項一号の「相続」により取得した財産に該当することは明らかであり、相続前から引き続き所有していたものとして譲渡所得の増加益が算出されることになるから、本件代償金は、本件物件の取得費とはいえないことになる。」と判示している。

及ぶことを示しており、この判決の控訴審³⁰⁴及び上告審³⁰⁵も同様に判示している³⁰⁶。

第1章で述べたように、民法909条は、遺産分割の効力は相続開始時まで遡及する旨を規定しているが、占部は「遡及効が発生するまでの法的な効果、事実には税法的な評価が加えられる必要がある。」³⁰⁷と指摘する。民法上は認められている遡及効ではあるが、ここまでに検討したように租税法上での取扱いは事案ごとに統一されておらず、学説も対立している。共同相続人の共有に属していた遺産は、遺産分割がなされると、その遺産分割の効果は相続開始の時に遡りその時点で遺産を取得したことになるが、かような遡及効果は民法を当然の前提としている相続税法にのみ及ぶものと考えられる³⁰⁸。事案ごとにその取扱いが異なっていた遡及効果ではあるが、「民法における『遡及効』がある税法の課税関係に及ぶことを当然の前提としている場合については、その効果が及ぶ」³⁰⁹、との見解や、相続税法の課税関係は民法を当然の前提としていることを踏まえると、民法における遡及効は、原則、相続税法の課税関係に及ぶこととなろう。

2. 3 贈与税課税の根拠

2. 3. 1 相続税法2条の2の「贈与」の意義

遺産分割協議の合意解除による再分割は、民法上は当然に認められており、その場合、新たな法律行為としてではなく、財産の帰属は相続時に遡って確定することになると認識されているにも関わらず、租税法上は原則として贈与等による新たな法律行為による資産の移転と捉えた上で、贈与税等が課されることとなる³¹⁰。法的安定性という面から見ると、相続税の総額が変わるのは、遺産の再分割が税額の軽減制度の利用等を目的とする場合であって、単なる遺産の再分割である場合には、原則として相続税の総額は変わることがなく、租税法律関係は実質的にも不安定とはならない³¹¹のではないかと考えられるが、何らかの事情で、当初の遺産分割協議をやり直して再分割協議をした場合、原

³⁰⁴ 先述した広島高裁松江支部平成6年2月25日判決（税資200号800頁）。

³⁰⁵ 先述した最高裁第三小法廷平成6年9月13日判決（税資205号396頁）。

³⁰⁶ 占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会〔編〕『納税者権利論の展開』292-294頁（勁草書房、2001年）。

³⁰⁷ 同上〔占部〕、291頁。

³⁰⁸ 同上〔占部〕、293頁。

³⁰⁹ 同上〔占部〕、296頁。

³¹⁰ 大谷吉夫「合意解除による遺産分割協議の再分割は、相続税の『分割』に該当するか」税研17巻4号106頁（2002年）。

³¹¹ 同上〔大谷〕。

則として租税法上その遺産の再分割は相続と認められず、贈与であるとして贈与税等が課税される³¹²という現状がある。

わが国の贈与税は遺産取得税方式が採用されており、納税義務者は受贈者で個人間での贈与のみに課税され、課税対象となる財産は、有形無形を問わず経済価値のあるすべての財産である³¹³。贈与税の課税財産の範囲は相続税法2条の2³¹⁴に規定されており、財産を無償で取得した場合に課される贈与税は「贈与による財産の取得」(相続税法2条の2)が取得原因とされているが、この場合にいう「贈与」とは、民法に定める贈与であり、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方がこれを受託することによって贈与の効力が生ずる契約をいう³¹⁵ものと考えられる。このように、贈与税は民法上の贈与契約を前提としているが、相手方が法人の場合は対象とならず、個人から個人への贈与だけが課税の対象となるほか、個人からの贈与であっても、政治献金のように広い意味での対価性を有し、かつ、相続関係が生じない者の間の贈与行為については、贈与税ではなく所得税の課税対象となる³¹⁶。

相続税法における「贈与」には、その財産の取得を贈与によるものとみなして贈与税の課税原因となる「みなし贈与」がある³¹⁷。相続税法における「贈与」は一般的には民法の贈与と同意義に解されているが³¹⁸、租税法上の贈与は一般的な贈与よりも広い概念をもっており、純粋な贈与財産のみならず、みなし贈与財産も含まれている³¹⁹。例えば、財産を著しく低い価額で譲り受けた場合や債務免除を受けた場合などには利益を受けたことになり、その経済的効果については財産(利益)の贈与を受けた場合と同様であることから、民法上の贈与によって取得したものとはいえないものの、相続税法においては、租税負担の公平の観点を図る見地から贈与による財産の取得とみなして贈与税が課税され

³¹² 大谷・前掲注310) 104頁。

³¹³ 水野忠恒〔編〕『テキストブック租税法(第3版)』210頁(中央経済社、2022年)。

³¹⁴ 相続税法2条の2(贈与税の課税財産の範囲)は、第1項(無制限納税義務者の課税財産の範囲)において「第一条の四第一項第一号又は第二号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。」と規定し、第2項(制限納税義務者の課税財産の範囲)において「第一条の四第一項第三号又は第四号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、贈与税を課する。」と規定する。

³¹⁵ 安島和夫『贈与税の理論と実務』8頁(税務経理協会、2020年)。

³¹⁶ 三木=末崎・前掲注15) 109、110頁。

³¹⁷ 松岡章夫〔編著〕『令和3年補訂 ゼミナール相続税法』410頁(大蔵財務協会、2021年)。

³¹⁸ 同上〔松岡〕、416頁。

³¹⁹ 水野・前掲注313) 210頁。

る³²⁰こととなるのである。贈与者と受贈者の間に契約関係がなかったとしても、経済的価値の移転があれば課税されるべきとなることから、相続税法にはいくつかのみなし贈与の規定が設けられている³²¹。みなし贈与の規定は相続税法5条から9条の5に設けられており³²²、これらの規定に定められているような、法律的には贈与により取得した財産とはいえないものの、贈与によって取得した財産と実質を同じくするために公平負担の見地から贈与によって取得したものとみなされ、贈与税の課税対象とされている経済的利益を含む財産または権利を「みなし贈与財産」という³²³。みなし贈与は財産等に応じて個別的に規定されており³²⁴、みなし贈与財産には、信託受益権、保険金、定期金、低額譲受による利益、債務免除等による利益、その他の利益といった財産及び権利がある³²⁵。

相続税法における贈与の意義について、小島は「相続税法には贈与の意義について定めた規定がなく、同法が民法上の贈与と言えないものについて、経済実質的に贈与と同視できる場合に、別途みなす贈与として固有の意義を与えていることを考えると、これとは別に、相続税法に規定する贈与に民法上の贈与の意義と異なる固有の意義を与えているとは考えにくい。」³²⁶とする。つまり、みなし贈与の規定こそが、相続税法の規定する贈与と民法上の贈与が同一概念であることを推認させるものであるといえよう³²⁷。このように、租税法が用いる概念のうち他の法分野で用いられている概念を、他の法分野から借用しているという意味で借用概念という³²⁸。借用概念の解釈としては、私法と同様の意味に解釈すべきであるとする統一説と、租税法独自の意味に解釈すべきであるとする独立説の対立があるが、わが国においては法的安定性の見地から統一説が学説上広く支持されており、判例も同様の立場に立つものと解されている³²⁹。

借用概念の解釈において、統一説を採ることの意義について、渋谷は「法的安定性・予見可能性を重視し、目的論的解釈の乱用の危険性を警戒するという

³²⁰ 安島・前掲注315) 9頁。

³²¹ 酒井・前掲注266) 47頁。

³²² 永吉啓一郎『民法・税法2つの視点で見る贈与』78-91頁(清文社、2022年)。

³²³ 金子・前掲注5) 725頁。

³²⁴ 古谷勇二「相続税法第9条の『みなし贈与』について—資本取引等を巡る課税関係を中心として—」税大論叢85巻122頁(2016年)。

³²⁵ 金子・前掲注5) 725頁-727頁。

³²⁶ 小島・前掲注21) 32頁。

³²⁷ 同上[小島]、37頁。

³²⁸ 金子・前掲注5) 126頁。

³²⁹ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』53頁(弘文堂、2021年)。

ことになるであろう。」³³⁰とする。納税義務は、課税要件が充足されるか否かによってその成否が分かれ、その成否の区分については、租税法独自の観点から行われることもあるが、民法などの私法からの借用概念が利用されることも少なくない³³¹。しかし、課税要件として私法上の概念が用いられると、租税法規の重要な目的として担税力に応じた課税があるが、この担税力は何らかの活動から生ずる経済的成果によって決まるものであり、私法上の法形式の違いによって決まるとは限らないことから、納税義務の成否を区分するという課税要件の機能が適切に働かない可能性や、租税回避などの問題が生ずる可能性もあり得る³³²。このような可能性があるにも関わらず、課税要件として借用概念を用いる理由としては、各種の租税は私法上の取引から生ずる経済的成果を対象としており、私法上の取引と課税関係が直接結びついていれば納税者にとって分かりやすい、という点がある³³³。

ここまでの検討を踏まえると、「贈与」の意義については、小島が「租税法律主義の支配する租税法においては、明確な根拠なく固有概念と解することは厳に慎まなければならない。相続税法を含めて租税法に贈与を定義する規定がなく、民法には贈与（契約）の意義が明確に規定されているのであるから、法的安定性の観点から、租税法に規定する贈与は、原則として民法からの借用概念と解すべきである。」³³⁴と指摘するように、相続税法2条の2にいう「贈与」は民法と同意義に解すべきである。租税法には「贈与」の意義について規定する条文がなく、民法において贈与を明確に規定している以上、法的安定性の見地から、租税法上の「贈与」を別の意義に解すべき理由がない限り、民法からの借用概念であるとするのが妥当であろう³³⁵。大阪地裁昭和52年7月26日判決（行集28巻6・7号745頁）³³⁶において、相続税法における「贈与」の意義に

³³⁰ 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』40頁（有斐閣、2010年）。

³³¹ 同上[渋谷]、41、42頁。

³³² 同上[渋谷]、42頁。

³³³ 同上[渋谷]。

³³⁴ 小島・前掲注21) 37頁。

³³⁵ 同上[小島]、39頁。

³³⁶ 本件は、被相続人と永年内縁関係にあった者に対して相続放棄を条件にして支払った金員が相続税法にいう「贈与」に該当するか否かが争われた事案である。大阪地裁昭和52年7月26日判決（行集28巻6・7号745頁）は相続税法にいう「贈与」は「民法における贈与と同様に当事者の意図によって定められるべきもの」であり「本件のように当事者が、ある権利の不存在確認、放棄を金員支払約束の対価とした場合に、その権利が客観的に存在していたか否かは、当事者の対価とする意図が仮装のものではないかの事実認定に影響し、あるいは相続税法七条によりその金員支払いが贈与に因るものと擬制されるかの判断に影響することがあるとしても、それ自体が相続税法の『贈与』性の判断に直接影響を与えるものではな

ついて、大阪地裁が「財産の取得が相続税法にいう『贈与』（同法3条ないし9条により贈与とみなされるものを除く）に因るものであるかは民法における贈与と同様に当事者の意図によって定められるべき」と判示しているように、相続税法における贈与についても、民法と同様に当事者の意図が重視されるべきである³³⁷。以上のことから、民法上「相続」であるとされる合意解除による遺産の再分割は、相続税法2条の2にいう「贈与」には含まれないといえる。

2. 3. 2 相続税法における遺産の再分割の法的性質

遺産の「分割」の意義や遺産の再分割の効力等に関して、相続税法は何ら規定していない。遺産分割協議の合意解除と遺産の再分割について、相続による財産の移転とする民法と、原則として新たな財産の移転とする租税法ではその取扱いが異なっており、納税者にとってみれば、課税上どのように取り扱われるのかの予測が困難となろう³³⁸。この点、名古屋地裁平成16年10月28日判決（判タ1204号224頁）³³⁹で名古屋地裁が判示するように、予測可能性の確保という点でも問題が生ずるものと考えられる³⁴⁰。納税者にとっては、予測可能性の確保こそが市場経済活動が円滑に行われるための基本であり、納税者にと

い。」として一部は「無償で対価なくされた贈与契約ということはでき」ず「相続税法にいう『贈与に因』るものということとはできない。」として、原告の請求のうち一部を認容し、一部を棄却した。

³³⁷ 柴由花「贈与税における贈与事実の認定」梶山女学園大学研究論集51号73頁（2020年）。

³³⁸ 奥谷・前掲注190）13頁。

³³⁹ 本件は任意組合を利用した航空機リース取引が不動産所得に該当し損益通算することができるか否かが争われ、原告等の契約は民法上の組合契約であり、航空機リース事業による収益は不動産所得に区分されるとされた事案である。名古屋地判平成16年10月28日判決（判タ1204号224頁）は、租税法律主義の重要な機能は「国民に対して経済活動における法的安定性と予測可能性を与えることにあることはいうまでもなく、「その観点からすれば、租税賦課の根拠となるべき法令すなわち租税法は、国法秩序の一部を構成するものであるから、そこで用いられている概念は、基本的には他の国法のそれと整合する意味内容が与えられるべきであり、租税法における目的論的解釈の名の下に、一般法の概念と矛盾・抵触するものであってはならないというべきであり、そうすると「租税法は国民の私的経済活動ないし経済現象を課税対象とするものであるが、これらについては、第一次的に私法によって規律されているから、その意味内容も、まず私法によって解釈されなければならない」とした上で「特段の合理的理由がないのに、通常は用いられることのない法的手段、形式を選択することによって、所期の経済的効果を達成しつつ、通常用いられる法律行為に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を減少させあるいは排除する場合」であっても「当該法的手段、形式が私法上は有効であることを前提としつつ、租税法上はこれを有効と扱わず、同一の経済目的を達成するために通常用いられる法的手段、形式に対応する課税要件が充足したものととして扱うためには、これを許容する法律上の根拠を要すると解すべきである」と判示している。

³⁴⁰ 古賀・前掲注34）71頁。

っての予測可能性の確保という租税法律の役割が重要な意味を有している³⁴¹。相続税法が民法の相続制度を前提としていることは一般に認められていることであり、相続における法的効果なども民法を前提としていることを考えれば、民法における取扱いと統一的に相続税法上も取り扱うことが、納税者の予測可能性、果ては法的安定性を高めることにつながるのではないだろうか³⁴²。民法における取扱いと異なる取扱いをするのであれば、法的根拠を明示する必要がある³⁴³。

遺産の再分割が相続による取得であるのか、それとも新たな法律行為による資産の移転であるのかという問題において、遺産分割協議のやり直し等があった場合、当初の遺産分割協議を有効とみるか無効とみるかが、課税実務においてはきわめて重要となる³⁴⁴。当初の遺産分割協議が有効であれば、遺産の再分割は新たな法律行為による資産の移転として贈与税等の課税の対象となるであろうし、無効であるのであれば、遺産分割行為そのものとしてあくまでも遺産の分割となり、相続税について調整すればよい、ということになる³⁴⁵。課税実務において、遺産分割という法律行為は各相続人の納付すべき相続税額の計算上、重要な要素であり³⁴⁶、遺産分割が財産を取得する行為となるのか、それとも別に、財産を移転（取得）させる以外の行為となるのかは重要な問題となり得るのである³⁴⁷。当初の遺産分割が無効である場合には、初めから遺産分割が行われていないことになるためやり直しとは異なり、遺産の一部を除いて遺産分割を行った場合もその除かれた遺産について未分割であるというにすぎないことからやり直しとなることはなく、事後に財産が移転したとしても相続税以外の新たな贈与等の課税が生ずることはない³⁴⁸。それは、そもそも当初の遺産分割協議の成立に瑕疵があってその分割が無効であるということは、その当初の遺産分割そのものが無効となるので、改めて行われる分割は再分割ではなく、後に行われた有効な遺産分割が当初の遺産分割となるからである³⁴⁹。そのため、相続税の更正の対象となり、贈与税等が課されることはない。遺産の再配分について、渋谷は、「相続税は、原則として民法上の法律関係に基づき課さ

³⁴¹ 中里実ほか[編]『租税法概説[第4版]』3頁（有斐閣、2021年）〔中里実〕。

³⁴² 奥谷・前掲注190) 22頁。

³⁴³ 同上〔奥谷〕、23頁。

³⁴⁴ 川崎・前掲注22) 62頁。

³⁴⁵ 同上〔川崎〕。

³⁴⁶ 小林・前掲注16) 54頁。

³⁴⁷ 奥谷・前掲注190) 4頁。

³⁴⁸ 小池正明『民法・税法による 遺産分割の手續と相続税実務』753、754頁（税務研究会出版局、2020年）。

³⁴⁹ 小林・前掲注18) 73頁。

れるものである。したがって、遺産の再配分が、遺産分割の合意解除と再度の遺産分割による場合には、相続人はあくまで被相続人から相続によって財産を取得したこととなる。それゆえ、相続人間における贈与の存在を認めることはできない。」³⁵⁰と指摘する。かような指摘のように、相続税は民法上の法律行為に基づき課されるものであると解するならば、合意解除による遺産の再分割は租税法上も新たな法律行為による財産の移転とはならず、贈与税等が課税される余地はない。

租税法は、課税が適法とされるために、原則として課税の対象となる経済的成果を取得する法的根拠を要求しているものと考えられる³⁵¹。そうであるならば、申告の基礎となった契約等が無効であり、その経済的成果を取得する法的根拠がない以上、本来、課税は正当化されない³⁵²。有効とされた遺産分割協議の合意解除を前提とした再分割協議は有効であり、有効に成立した再分割協議に基づいた財産の取得及び移転も遺産分割協議に基づくものとして、他の法律行為によるものということとはできず³⁵³、根拠となる法律の規定がない以上、相続による財産の取得及び移転となるといえる³⁵⁴。

小括

本章の第1節では、相続税法上、遺産分割の法的性質がどのように捉えられているのかについての検討を行った。まず、税の種類ごとに遺産分割の取扱いは異なっており、民法において認められている効果がそのまま認められるとは限らないとの知見を得た。そこで、相続税法上、遺産分割の定義についての定めは存在しないことから、遺産分割の性質について述べられている租税法域で争われた裁判例を幾つか確認したところ、同じ遺産分割という法律行為がありながら、その取扱いが一貫してないことが見て取れたが、相続における法的効果などが民法を前提としていることを考えれば、民法における取扱いと統一的に租税法上も取り扱うことが、納税者の予測可能性及び法的安定性を高めることにつながるとの理解を得た。次に、相続税法19条の2の「分割」の意義を考察した。相続税法では遺産の「分割」の意義や遺産の再分割の効力等に関して何ら規定されておらず、相続税法19条の2第2項に関する相続税法基本通達19の2-8のただし書に遺産分割のやり直しについての記述があるのみである。

³⁵⁰ 渋谷雅弘「遺産の再配分と相続税・贈与税」税務事例33巻1号4頁(2001年)。

³⁵¹ 末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学561号115頁(2009年)。

³⁵² 同上[末崎]。

³⁵³ 小林・前掲注16)89頁。

³⁵⁴ 岩武・前掲注14)25頁。

相続税法 19 条の 2 は、配偶者に対する相続税額の軽減の規定であり、その第 2 項は未分割財産の適用除外についての規定であることを踏まえると、相続税法 19 条の 2 にいう「分割」は、当初の遺産分割協議の効力をそのままにして行われた遺産の再配分であると解されることから、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割をいうものではないといえる。

第 2 節では、まず、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲を検討した。相続税法 19 条の 2 は配偶者に対する相続税額の軽減規定であり、その適用対象者は被相続人との婚姻の届出をした者であることや、通達が法源ではないことを踏まえると、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲は、遺産分割協議を合意解除した場合における再分割にまで及ばないものと解される。続いて、民法における遡及効の取り扱いについて、租税法域で争われた裁判例を通じて検討したところ、事案によってその取扱いが異なっていたが、相続税法における課税関係は、民法を当然の前提としていることを踏まえると、遺産分割の遡及効は、相続税法の課税関係に及ぶものと考えられる。

第 3 節では、相続税法 2 条の 2 の「贈与」の意義を検討した。相続税法における「贈与」の意義は、一般的には民法の贈与と同意義に解されているが、租税法上の贈与はみなし贈与財産も含まれる等、一般的な贈与よりも広い概念もっている。しかし、租税法には「贈与」の意義について規定する条文がない。民法において贈与の意義が明確に規定されている以上、法的安定性の見地から、租税法上の「贈与」を別の意義に解すべき理由がない限り、民法からの借用概念であるとするのが妥当であろう。最後に、ここまでの検討を踏まえ、相続税法における遺産の再分割の法的性質を検討した。渋谷の「相続税は、原則として民法上の法律関係に基づき課されるものである。」との見解を踏まえるならば、遺産の再分割は、民法上と同様に、租税法上も新たな法律行為による財産の移転とはならず、贈与税等が課税される余地はないということができよう。そうであるならば、民法上、有効とされた遺産分割協議の合意解除を前提とし、有効に成立した再分割協議に基づいた遺産の再分割は、他の法律行為によるものということとはできず、根拠となる法律の規定がない以上、遺産の再分割に係る贈与税課税に正当性があるとはいえない。

3. 租税法域における遺産分割協議の解除と再分割に関する裁判理論

第 3 章では、第 1 章及び第 2 章での検討を踏まえ、課税負担の錯誤も要素の錯誤と認められた事案、遺産分割協議の法定解除と合意解除について、租税法域で争われた事案を素材としてその判例法理を考察し、租税法上、解除及び遺産の再分割が認められているか否かの検討を行う。

3. 1 東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決（税資 259 号順号 11151 頁）

本件は、相続人が当初の遺産分割の合意（以下、「第 1 次遺産分割」）に基づき、相続税の各申告をした後に、課税負担についての錯誤を理由として、更正の請求の期間内に、新たな遺産分割の合意（以下、「第 2 次遺産分割」）に基づいて行った更正の請求の可否について争われ、第 1 次遺産分割の一部が錯誤により無効であり、同部分は、第 2 次遺産分割により補充され、相続開始時に遡及して効力が生じているとされた事案である。

【事実の概要】

被相続人の相続（以下、「本件相続」）に際し、相続人 4 名（以下、「相続人ら」）並びに生命保険金等を取得した孫 6 名である原告ら 10 名が、妻が取得する同族会社の株式の価額につき配当還元方式による評価を前提として相続人らがした第 1 次遺産分割に基づき、相続税の各申告をしたが、通達に従い同族会社の発行済株式数につき、議決権のない株式数を除外して計算すると、配当還元方式の適用を受けられず、類似業種比準方式による高額の評価を前提として課税されることにつき、錯誤があったので、配当還元方式の適用を受けられるように各相続人が取得する株式数を調整した上でした第 2 次遺産分割に基づき、法定申告期限後、更正の請求期間内に更正の請求又は修正申告をしたところ、上記株式の評価は第 1 次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、当初の各申告に係る各更正処分及び過少申告加算税の各不可決定処分を受けたことから、異議決定及び審査裁決により取り消された部分を除き、各更正処分の一部及び過少申告加算税の各不可決定処分の一部又は全部の取り消しを求めた。

【争点】

第 1 次遺産分割に基づく株式の配分を前提とする相続税の申告がなされ、法定申告期限後に課税価格の前提となる株式の評価方法の誤信を原因とする当該遺産分割の錯誤による無効を理由として、株式の配分を変更する第 2 次遺産分割がされた場合、更正の請求による相続税額の減額更正を求めることができるか否か。

【判旨】

一部認容、一部棄却。

「第1次遺産分割の協議においては、本件会社の株式の評価につき、配当還元方式によるか類似業種比準方式によるかで合計約19億円の相違が生ずることとなることから、配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法を採用することを分割の方針として明示した上で、その方法について本件税理士に相談し、同税理士から所轄税務署との相談も踏まえた検討結果に基づく助言を受け、その助言に従い、配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法との誤信の下に、第1次遺産分割の合意に至っているものと認められることからすれば、原告P3が遺産分割により取得する株式について、配当還元方式による評価によることが、第1次遺産分割に当たっての重要な動機として明示的に表示され、第1次遺産分割の意思表示の内容となっていたものと認められ、かつ、その評価方法についての動機の錯誤がなかったならば相続人らはその意思表示をしなかったであろうと認められるから、第1次遺産分割のうち株式の配分に係る部分には要素の錯誤があったと認めるのが相当である。」

「相続人らが本件会社の株式の評価方法を誤信したのは、本件税理士が評価通達上控除を要する関連会社の相互保有株式の存否の確認を怠って誤った助言をしたことに起因するものであり、事柄の内容も、税務の専門家でない相続人らにとって、同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないことからすれば、その誤信について、相続人らに過失があったことは否めないものの、過失の程度は通常要求される義務を著しく欠いているものとはまでは認められず、相続人らに重大な過失があったということはできない。」

「本件における遺産分割の私法上の効力については、第1次遺産分割のうち、本件会社の株式の配分に係る部分は要素の錯誤により無効であり、その余の部分は有効であって、当該株式の配分に係る部分は第2次遺産分割により補充されており、これらの遺産分割の効力は相続開始時に遡及して生じている（民法909条）というべきである（本件会社の株式以外の多数の不動産、他の有価証券、現金・預貯金、動産、貸付金債権等の相続財産の配分について錯誤はなく、認定の事実経過に徴すると、本件株式の配分に係る錯誤はそれ以外の財産の配分に何ら影響を及ぼすものでないと認められる以上、合意の内容としても対象財産の範囲で截然と区別し得る可分なものと評価できるので、当事者の合理的意思解釈及び法律関係の安定性の観点からも、第1次遺産分割のうち、本件会社の株式の配分に係る部分のみが一部無効となるものと解するのが相当である。）」

「遺産分割による財産の移転を課税の根拠とする場合において、国税通則法23条1項1号にいう『当該計算に誤りがあったこと』とは、当該遺産分割の効果を前提とした数額の計算に誤りがあることをいうものであるので、遺産分割

の錯誤無効の場合はこれには当たらないものと解され、また、同法 23 条 2 項 3 号及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の規定による更正の請求は、当該法律行為が有効に成立した後に後発的事由によってその効力の喪失その他の法律関係の変動が生じた場合に、課税の内容をその変動後の法律関係に適合させるための更正の手段であり、遺産分割の錯誤無効は、後発的事由でなく、原始的事由であるから、国税通則法 23 条 2 項 3 号及び同法施行令 6 条 1 項 2 号に掲げる事由には当たらないものと解される。」

【検討】

本件は、相続税の納税負担に基づく遺産分割の内容の錯誤による無効が、更正の請求理由として認められるかどうかの主位的な争点として納税者と課税庁との間で争われた事案である³⁵⁵。課税庁は、第 2 次遺産分割は遺産の分割ではなく、相続人間における新たな取引行為であり、これによる株式の取得は贈与であるとして、贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分をしたが、当該処分に係る審査請求に対して、国税不服審判所長は、平成 18 年 11 月 28 日付の裁決において、第 1 次遺産分割は要素の錯誤により無効であり、第 2 次遺産分割における株式の取得は贈与ではなく遺産の分割によるものであるとして、賦課決定処分はいずれも取り消されている³⁵⁶。

相続人間で合意した遺産分割が何らかの理由で解除され、再度の遺産分割の合意により行われた遺産の再分割について、課税当局の見解は、原則として贈与等による新たな財産の移転であるとして、課税問題が生ずることになるというものであったが、当初の遺産分割による財産の取得につき、無効や取り消すべき原因がある場合の遺産分割のやり直しは、遺産分割の範ちゅうであるとしてそれらの課税問題は生じないという見解が示されていた³⁵⁷。ただし、評価方法の誤信があったことなどを理由に行われた遺産分割のやり直しは、単なる動機の錯誤であり、遺産分割の無効原因にはならないとの見解であった³⁵⁸。

本件においては、第 1 次遺産分割のうち、一部は要素の錯誤による無効であり、その余の部分は有効であって、無効であった部分は、第 2 次遺産分割により補充されており、これらの遺産分割の効力は相続開始の時に遡及して生じているとした上で、分割内容自体の錯誤が要素の錯誤に該当することにより当該遺産分割が無効とされる場合には、課税の根拠となる相続財産の取得を欠くこ

³⁵⁵ 小林・前掲注 16) 75 頁。

³⁵⁶ 同上[小林]、76 頁。

³⁵⁷ 橋本守次「判批」税弘 57 卷 13 号 156 頁 (2009 年)。

³⁵⁸ 同上[橋本]。

とになるから、国税通則法 23 条 1 項 1 号の規定による更正の請求をすることができるものと解されると判断されている³⁵⁹。本件は、税負担についての誤信を遺産分割の無効原因として認めたものであり、大きな意義がある³⁶⁰。

これまで裁判所は、基本的に、法定申告期限後において納税者が税負担の錯誤による契約等の無効を主張することはできず、遺産分割協議が無効となってもそれを税負担に反映させないという態度を採っていた³⁶¹。しかし、本件において当地裁は、一部分は要素の錯誤に該当し無効であると認定した上で、納税申告書を提出した者は、法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないが、一定の要件を満たす場合に限り、例外的にその主張が許されるとした³⁶²。したがって、遺産分割の錯誤による無効、特に租税負担を理由とする遺産分割の錯誤無効の主張については、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に照らすと、納税申告書を提出した者は、法定申告期限後は、課税庁に対し課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することが許されないのが原則であるが、一定の要件に該当する場合には、例外的に、錯誤無効の主張が許される場合があり得ると考えられる³⁶³。

本件の評釈において、増田が「租税法は私法上の法律関係に準拠して解釈・適用がなされていくものであるから、その前提とされる私法上の法律関係が無効とされた場合には、その前提の私法上の法律関係の変更に対応せざるを得ない。」³⁶⁴と評するように、遺産分割が錯誤により無効であったことは、他の当事者との合意がなくとも当該遺産分割の私法上の法律関係を解消する理由となろう³⁶⁵。本件のように節税を目的とした当初契約をその効果が得られないということで当初契約を解約することはまま生じることであるが、実務上において当該解約を認め得るか否かについては、従前の判例において否定されてきていた³⁶⁶。しかしながら、本件では、第 1 次遺産分割の是正が法定申告期限から 1 年以内にされ、かつ、税務調査前に更正の請求がなされたこと等を重視して、当該更正の請求を適法なものとして認め、さらにこの判決は国が控訴しなかったこと

³⁵⁹ 小林・前掲注 16) 80 頁。

³⁶⁰ 橋本・前掲注 357) 156 頁。

³⁶¹ 三木＝末崎・前掲注 15) 78、79 頁。

³⁶² 小林・前掲注 16) 80、81 頁。

³⁶³ 同上[小林]、81 頁。

³⁶⁴ 増田英敏「判批」TKC 税情 18 卷 5 号 12 頁 (2009 年)。

³⁶⁵ 末崎・前掲注 352) 130 頁。

³⁶⁶ 品川芳宣「判批」TKC 税情 18 卷 4 号 184 頁 (2009 年)。

により確定しており、節税の失敗が救済される場合の先例として重視されるものであるとの見解がある³⁶⁷。

本件においては、課税負担の錯誤も要素の錯誤と認められたが、錯誤による無効とされず、共同相続人全員の合意により遺産分割協議を解除し、遺産分割協議をやり直した場合には、遺産分割協議の合意解除及び遺産の再分割について、裁判所はどのような判断となるのであろうか³⁶⁸。次節では、遺産分割協議の法定解除と合意解除について租税法域で争われた事案を取り上げ、その判例法理を考察する。

3. 2 大阪高裁平成 27 年 3 月 6 日判決（税資 265 号順号 12622 頁）

本件は、共同相続人の一人の代償債務の不履行を理由に、当初の遺産分割協議を解除することはできないとして、この解除は解除権の行使による法定解除とは認められず、合意解除であるとされた事案である。

【事実の概要】

被相続人の相続において、共同相続人の一人（以下、「B」）が遺産の全てを相続し、他の相続人（以下、「X ら」）に対して代償金を支払う旨の遺産分割協議を行い、これに基づいて相続税の申告及び納付を行った後、B が代償金を支払わず、相続税を滞納したことにより、連帯納付義務の履行を求められるに至った X らが、B との間で当初の遺産分割協議を解除した上で、再度遺産分割協議を行った結果、控訴人らはいずれも相続財産を取得しないこととなったとして、相続税の更正の請求を行ったが、更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下、「本件各通知処分」）を受けたことから、本件各通知処分の取消しを求めたが、原審³⁶⁹では控訴人らの請求がいずれも棄却されたため、これを不服として控訴した。

³⁶⁷ 品川・前掲注 366) 184 頁。

³⁶⁸ 関子善信「判批」税務事例 43 巻 2 号 22 頁（2011 年）。

³⁶⁹ 原審である大阪地裁平成 26 年 2 月 20 日（税資 264 号順号 12413 頁）は、合意解除について「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではない（最高裁判所平成 2 年 9 月 27 日第一小法廷判決・民集 44 巻 6 号 995 頁参照）」としながらも、「本件平成 6 年遺産分割協議から約 16 年が経過した後に、B からの本件各代償債務の履行が望めないとして、同協議に基づく連帯納付義務を免れるために、同協議を合意解除することは、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう『やむを得ない事情』には該当しないというべきである」として原告らの請求が棄却した。

【争点】

当初遺産分割協議を解消し、改めて遺産分割協議をしたことの国税通則法 23 条 2 項 3 号該当性ないし、相続税法 32 条 1 項 1 号該当性。

本稿では、法定解除及び合意解除の可否についての部分のみ検討を行うものとする。

【判旨】

控訴棄却（上告不受理）。

「Xら（控訴人・原告）は、平成 22 年 9 月 1 日、共同相続人である B に対し、それぞれ債務不履行に基づき本件平成 6 年遺産分割協議を解除する旨の『解除権行使の通知書』と題する書面を送付し、同書面は、同月 2 日、それぞれ B に到達しているが、共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して当該協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法 541 条によって当該遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当であるから（最高裁判所平成元年 2 月 9 日第一小法廷判決・民集 43 卷 2 号 1 頁参照）、本件においても、Xらが債務不履行を原因として民法 541 条に基づき本件平成 6 年遺産分割協議を解除することはできないというべきである。」

「遺産分割は、その性質上協議の成立とともに終了し、その後は当該協議において債務を負担した相続人とそれに対応する債権を取得した相続人間の債権債務関係に係る履行問題が残されるのみと解すべきであるから、当該遺産に属する財産の引渡等の不履行があっても、協議全体を民法 541 条によって解除することはできず、当該相続人間でのみ解決すべきものというべきであり、このことは、代償分割の場合における代償債務の場合と、現物分割の場合における財産の引渡債務や、遺産に属さない債務（たとえば、ある相続人が法定相続分と異なる割合で遺産の分割を受けた際にその条件とされた母の面倒をみるべき債務等）の場合とで別異に解する理由はない。」

「Xら（控訴人・原告）は、本件では、Xらと B のほかに相続人がいないため、本件平成 6 年遺産分割協議に法定解除を認めても相続人間の法的安定性に不当な影響を与えないと主張するが、相続人全員が当事者となる場合であっても、遺産分割協議は共有物の分割協議と異なり、多種多様の財産の集合体からなる遺産の分割を行うものであるため、遺産分割協議の法定解除が認められると、遺産分割の繰り返しを余儀なくされ、その結果、法律関係も複雑になり、法的安全性を害することになるのであるから、遺産分割協議の法定解除は許されな

いと解すべきである。」

「共同相続人 B による本件各代償債務の債務不履行を原因として本件遺産分割協議を解除することは許されないため、本件平成 6 年遺産分割協議が『解除権の行使によって解除され』た（国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号）ということとはできない。」

「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではない（最高裁判所平成 2 年 9 月 27 日第一小法廷判決・民集 44 卷 6 号 995 頁参照）。」

「本件平成 6 年遺産分割協議について、X ら（控訴人・原告）と B との間で明示的な解除の合意があったとは認められないが、X ら及び B は本件平成 6 年遺産分割協議が解除されたことを確認し、それを前提として本件平成 22 年遺産分割協議をしているのであるから、少なくとも X らと B との間には、本件平成 6 年遺産分割協議を解除することにつき黙示的な合意がされたものと認めるのが相当であり、したがって、本件平成 6 年遺産分割協議は『解除され』た（通則法施行令 6 条 1 項 2 号）というべきである。」

【検討】

本件は、第 1 次遺産分割協議の解除が国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号のいう「解除権の行使によって解除」又は「契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除」されたものに該当するか否かが問題であった³⁷⁰が、代償債務の不履行を理由とする当初の遺産分割協議の解除は、解除権の行使に基づく解除には該当せず、共同相続人間における合意解除に該当するとの事実認定がなされ、解除されるに至った具体的事情を摘示して、当該事情による解除は同号に規定する「やむを得ない事情によって解除」されたことに該当しないと判示された事案である³⁷¹。契約の解除や取消しの場合には、解除権等が行使されるまでその契約は有効であり、その契約内容を前提とした申告に誤りがあるわけではない³⁷²ことから、合意解除を無条件に受け入れれば、租税法律関係の安定などが損なわれるという懸念により国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」が要件とされたものと考えられる³⁷³。

本件において当高裁は、債務不履行を理由とする遺産分割協議の法定解除は

³⁷⁰ 宮崎綾望「判批」Watch18 号 234 頁（2016 年）。

³⁷¹ 小林・前掲注 16) 88、89 頁。

³⁷² 宮崎・前掲注 370) 235 頁。

³⁷³ 同上[宮崎]。

認められないとしたが、第1次遺産分割協議は合意解除により解除されたと判断した上で、本件合意解除が「契約の成立後生じたやむを得ない事情」によるものか否かを判断している³⁷⁴。本件は、「やむを得ない事情によって解除された場合については「解除等の原因となった事情変更の時から起算して合理的な期間内に解除等がされた場合に限られると解するのが相当」とし、「やむを得ない事情」による解除か否かの一つの判断基準を示している点に意義があり³⁷⁵、債務の不履行による遺産分割の法定解除及び合意解除を理由とする更正の請求の可否について、租税法域における裁判において裁判所の考え方が改めて示された重要な事案である³⁷⁶。

本件の場合、第1次遺産分割協議の解除が解除権の行使に基づく解除には該当せず、共同相続人間における合意解除に該当するが、解除が合理的な期間内にされておらず「やむを得ない事情による解除」とはいえないと判断されている³⁷⁷。しかし、その合意解除の理由は、地価の下落による相続財産の価格変動と相続人Bの無資力化であり、地価の変動に関しては、バブル経済の崩壊が背景にあることなどを鑑みると、「やむを得ない事情」があるとみる余地もあったのではないだろうか³⁷⁸。たとえ「やむを得ない事情」によるものではないとしても、合意解除が有効に成立し、それを前提として再度の遺産分割協議が行われているのであるから、この再度の遺産分割協議も有効であり、その効力は相続開始の時に遡及して生ずると考えられるため、他の法律行為によるものであるということはできず、再度の遺産分割協議による財産の移転等は贈与等に該当しないといえよう³⁷⁹。

小括

本章では、まず、1つ目の事案として、東京地裁平成21年2月27日判決を取りあげた。これまで裁判所は、基本的に、法定申告期限後において納税者が税負担の錯誤による契約等の無効を主張することはできず、遺産分割協議が無効となってもそれを税負担に反映させないという態度を採っていたが、本件において東京地裁は、一部分は要素の錯誤に該当し無効であると認定した上で、法定申告期限後は、課税庁に対し原則として課税負担又はその前提事項の錯誤

³⁷⁴ 平川英子「判批」Watch22号233頁(2018年)。

³⁷⁵ 同上[平川]。

³⁷⁶ 望月爾「判批」税務Q&A153号51頁(2014年)。

³⁷⁷ 平川・前掲注374)233、234頁。

³⁷⁸ 同上[平川]、234頁。

³⁷⁹ 小林・前掲注16)89頁。

を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないが、一定の要件を満たす場合に限り、例外的にその主張が許されるとした本件は税負担についての誤信を遺産分割の無効原因として認めたことに大きな意義があり、節税の失敗が救済される場合の先例として重視される事案であることを確認した。

2つ目の事案として、大阪高裁平成27年3月6日判決を取りあげた。本件において大阪高裁は、代償債務の不履行を理由とする当初の遺産分割協議の解除は、解除権の行使に基づく解除には該当せず、共同相続人間における合意解除に該当するとの事実認定がなされ、解除されるに至った具体的事情を摘示して、当該事情による解除は国税通則法施行令6条1項2号に規定する「やむを得ない事情」によって解除されたことに該当しないと判示した。本件は、「やむを得ない事情」によって解除された場合については「解除等の原因となった事情変更の時から起算して合理的な期間内に解除等がされた場合に限られると解するのが相当」とし、「やむを得ない事情」による解除か否かの一つの判断基準を示している点に意義があり、債務の不履行による遺産分割の法定解除及び合意解除を理由とする更正の請求の可否について、租税法域における裁判において裁判所の考え方が示された重要な事案であることを確認した。

4. 贈与税課税による過重な税負担の要因と解決策

第3章では、税負担の錯誤も要素の錯誤と認められた事案、相続税法においても「相続」の意義は、民法におけると同様の概念によるべきとし、また遺産分割協議における再分割の有効性について、先述した平成2年最判を引用して、共同相続人全員が合意解除した上での再分割であれば認められることを明確にした事案からその判例法理を考察した。1つ目の事案からは、原則として税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないが、一定の要件を満たす場合に限り、例外的にその主張をすることが許され、税負担についての誤信を遺産分割の無効原因として認め、節税の失敗が救済される可能性があり得ることを確認した。2つ目の事案からは、平成2年最判を引用し合意解除及び再分割をすることは当然に妨げられるものではない旨を判示していることから、租税法上も遺産分割協議の合意解除及び遺産の再分割は当然に認められることを改めて確認した。

そこで本章の第1節では、遺産分割協議の合意解除及び再分割が課税関係に及ぼす影響に着目し、租税法域で争われた合意解除及び再分割に関する事案を通じて、合意解除に係る遺産の再分割が新たな財産移転として贈与税課税される場合の判断基準、及び、贈与と判断された場合に生ずる納税者の税負担につ

いて検討する。第2節では、納税者の税負担という点に着目し、合意解除による遺産の再分割に贈与税が課税されることにより納税者が過重な税負担を強いられる要因を探究する。しかるのち、合意解除による遺産の再分割に贈与税が課税されることにより納税者が過重な税負担を強いられるという問題の解決策として、相続税・贈与税の一体化の検討を試みる。

4. 1 贈与税課税の判断基準と税負担

4. 1. 1 合意解除の課税上の効力

第1章で述べたように、民法上は認められている遺産分割協議の合意解除及び遺産の再分割であるが、課税実務においては、いったん確定した課税関係の修正には厳しい姿勢が採られており³⁸⁰、有効に成立した遺産分割協議に基づいて申告をした場合、その時点で財産の帰属が確定しているとして、その後の合意解除による遺産の再分割は新たな財産移転をさせる法律行為であるとされ、相続による財産の取得とは認められず、原則として贈与税等が課税されることとなる³⁸¹。換言すれば、合意解除による遺産の再分割を相続による財産移転として取り扱うには、まず前提として、民法上認められている合意解除の遡及効が課税関係に影響を及ぼす必要があるといえよう。

租税法域で予想外の税負担が生じたことを理由に行われた合意解除の適否及びそれに伴う効果が争点となった事案として東京地裁昭和60年10月23日判決（判タ576号64頁）³⁸²（以下、「昭和60年東京地判」）がある。この事案は相続税ではなく所得税の事案であり、かつ確定申告期限前に譲渡契約が合意解除された場合の課税をめぐる事案ではある³⁸³が、予想外の税負担が生じたこと

³⁸⁰ 川崎・前掲注22) 62頁。

³⁸¹ 永吉・前掲注322) 114、115頁。

³⁸² 本件は、所得税の課税期間終了後に行われた譲渡契約の合意解除につき、それを理由として更正の請求ができるか否かが争われた事案であり、東京地裁昭和60年10月23日判決（判タ576号64頁）は合意解除の効力について「所得年度の終了後その法定申告期限までに成立し、その所得年度の収入を遡って消滅させることになる合意解除は、その所得年度に係る所得税確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許されるべきものと解すべきである。」とした上で「原告は、本件合意解除が本件譲渡契約の成立後に生じたやむを得ない事情によるものであるときに限って、更正の請求の手続きを踏んで、その確定申告に係る課税標準及び税額の減額を求めることができるに過ぎないものと解すべきであ」り、本件の場合には「原告の主張する租税負担に関する知識の欠落あるいは誤解という主観的事実のみでは右の『やむを得ない事情』があったということはできない。」として原告の請求を棄却した。控訴審である東京高裁平成元年10月16日判決（税資174号78頁）は控訴棄却、上告審である最高裁第二小法廷平成2年5月11日判決（税資176号769頁）も上告棄却となっている。

³⁸³ 小池・前掲注10) 70頁。

を理由に行われた合意解除の効果について判示している。相続によって財産を取得し、納税義務が成立した後に契約が解除された場合、その解除が課税関係に及ぼす影響については、法律上特別の定めがあるわけではない³⁸⁴。本件は、原告が居住用土地を譲渡したものの、その後、当該譲渡については、居住用財産の譲渡ではあっても、同族会社に対する譲渡には租税特別措置法 35 条 1 項所定の特別控除が適用されないことを知り、当該譲渡契約を合意解除した事案であった³⁸⁵。

本件において当地裁は、合意解除の効果について「当該所得年度経過後その動機がどうであるにせよ、これを確定申告に反映させることは許されなければならない。」とした上で「合意解除が租税回避の動機によったものであったとしても、合意解除が仮装のものでないならば、租税収入の減少を来すからといって、法律上の根拠がないのに当該合意解除による収入消滅の効果を否認することは許されないといわざるをえない。」と判示している。本件の評釈において金子は、「当初予定していたよりも重い納税義務が生ずることに気付き、相手方の同意のもとこれを取り消し（単独行為の場合）または解除した（契約の場合）場合に、納税義務者は、租税行政庁に対して、どの範囲でその効果を主張しうるかが問題となるが、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法関係の安定の維持の 3 つの要請の合理的調整の必要性にかんがみると、法定申告期限が徒過するまでの間になした取消・解除に限り、その効果を主張しうる」³⁸⁶と解しており、この見解に従うのであれば、法定申告期限前に解除が行われた場合については、合意解除を行った動機がどのようなものであるにせよ、その解除の遡及効が認められることになろう³⁸⁷。では、法定申告期限後に行われた合意解除であったならば、どのような場合でもその合意解除の遡及効果は課税上反映されないのであろうか。

本件において当地裁は、作成された「土地売買委託契約書」と題する書面が、「作成日付を遡らせたものであり、内容も真実ではない。」として、本件合意解除は法定申告期限の経過後になされたものであるとの事実認定を行い、法定申告期限後に行われた合意解除については「本件合意解除が本件譲渡契約の成立後に生じたやむを得ない事情によるものであるときに限って、更正の請求の手続きを踏んで、その確定申告に係る課税標準及び税額の減額を求めることがで

³⁸⁴ 品川芳宣「判批」T&Amaster447号26頁（2012年）。

³⁸⁵ 渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏ほか編『租税法と市場』127頁（有斐閣、2014年）。

³⁸⁶ 金子・前掲注5）132頁。

³⁸⁷ 品川芳宣「判批」税研28巻1号88頁（2012年）。

きるに過ぎないものと解すべきである」とした上で、本件の原告が「昭和二年生まれで、実質的には主婦であり、税法知識が欠如していたこと」は「やむを得ない事情」ということはできない旨を判示している。このことから、本件のような取引に係る税負担の誤解を理由とする合意解除の場合には、税負担に関する知識の欠如あるいは誤解という主観的事実のみでは「やむを得ない事情」があったということとはできず、当該取引の錯誤無効をもたらすものでない限り、その合意解除の遡及効は認められないものと解される³⁸⁸。

続いて、第2章でも取りあげた、相続開始後の契約解除の性質と効果が争点となった平成23年広島地判があげられる。本件において当地裁は、「やむを得ない事情」が要求される趣旨について「恣意的な解除（合意解除など）による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解されるところ、この趣旨は、納税申告前の解除についても妥当する」としている。本件の解除については「手付契約に基づく解除権の行使による解除」であるとしつつ、手付契約に基づく解除権の行使による解除ではなく合意解除であったとしても、国税通則法施行令6条1項2号³⁸⁹にいう「やむを得ない事情」による解除に該当するというべきであり、課税関係に影響を及ぼすことになると判示していることから、合意解除が課税関係に影響を及ぼすか否かは、国税通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」に該当するか否かにより判断されるものであり、その判断をするにあたっては、事実認定がどのように解されるかが非常に重要な要素となっているものと解される。本件における当地裁の事実認定³⁹⁰、その事情なり理由が「やむを得ない」ものであるか否かは、相当程度主観的なものではないかという疑問が残るとの見解がある³⁹¹。

³⁸⁸ 渋谷・前掲注385) 127頁。

³⁸⁹ 国税通則法施行令6条（更正の請求）1項は「法第二十三条第二項第三号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。」と規定されており、その2号で「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。」と規定している。

³⁹⁰ 広島地裁は判旨において、本件の事実認定から「甲家は代々の農家で、亡戊は、自分が亡くなった場合に相続税が高額になると考え、やむなく本件各土地建物を売却しようと、A社との間で本件各土地建物に係る本件売買契約を締結し、履行に向けて手続を進めていたところ、突然亡戊が死亡し、共同相続人である原告らにおいて、本件売買契約の履行をどうするかについて検討を進める中で、相続税を納税できるだけの現金、預金、生命保険金が存在することが新たに判明し、納税するお金があるなら、甲家代々の不動産を売却するのではなく、できれば持っておきたいとの気持ちも出てきて、本件売買契約の合意解除に至った」ことが認められるとして、やむを得ない事情による解除に該当すると述べている。

³⁹¹ 戸江千江「実体的真実主義その2—近年の裁判例における「やむを得ない」理由の判断

合意解除の遡及効について平成 23 年広島地判の判断基準を踏襲した近時の事案として、東京地裁令和 2 年 10 月 29 日判決（税資 270 号順号 13474 頁）³⁹²（以下、「令和 2 年東京地判」）があるが、本件において東京地裁は「課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべき」としつつ、国税通則法 23 条 2 項 3 号及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の趣旨は「恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する」ことであることからすれば、「相続開始後の契約の合意解除については、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に、やむを得ない事情があるものとして相続税の課税関係に影響を及ぼすが、それ以外の場合には相続税の課税関係に影響を及ぼさないと解するのが相当。」と判示している。本件において、民法上の解除の遡及効を課税関係に影響させるためには、客観的理由に基づいた合意解除であることが重要視されたものと解されるが、客観的理由が何を指しているのかは必ずしも明確に定義されていない³⁹³。本件の評釈で山本が指摘するように、合意解除の遡及効が課税関係に影響を及ぼすか否かを、債務の履行の程度などで判断することは、納税者にとってみれば非常に困難なことであろう³⁹⁴し、租税法上、明確な法的根拠が明示されていないにも関わらず、私法上の法律効果を否定することには疑問が生ずる³⁹⁵。国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「やむを得ない事情」を判断基準とすることには、実体的真実から離れた税負担につながるのではないか、

一」西南 30 号 13 頁（2015 年）。戸江は「本事例における売買契約の解除と、相続税納付のための相続財産の売却は、いずれも相続人の都合でなされるものであるが、納税資金準備のための売却の方が、むしろ、より『やむを得ない』事情であろう。」と述べている。

³⁹² 本件は、被相続人が締結した土地売買契約上の地位を相続した相続人が、相続税の法定申告期限前に売買契約を合意解除した場合における相続財産の種類と仮装等の有無が争われた事案である。東京地裁令和 2 年 10 月 29 日判決（税資 270 号順号 13474 頁）は、「課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるが、恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する観点から、国税通則法 23 条 2 項 3 号及び同法施行令 6 条 1 項 2 号は、申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消された場合に更正の請求をすることを認めている。」とした上で、原告が合意解除をした理由について「契約とは直接関係のない原告らの個人的事情にすぎず、これをもって、本件売買契約の合意解除について、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に当たるとはいえないから、本件売買契約の合意解除をするやむを得ない理由があるということとはできない。」として「本件売買契約の合意解除にやむを得ない事情があったと認めることはできないから、本件相続における課税財産は、本件土地ではなく、本件売買契約に係る売買残代金請求権であると解するのが相当である。」と判示し、原告の請求を棄却している。

³⁹³ 末崎・前掲注 352) 129 頁。

³⁹⁴ 山本直毅「判批」ジュリ 1577 号 155 頁（2022 年）。

³⁹⁵ 同上[山本]。

とする見解がある³⁹⁶ほか、相続税法は民法の規定を前提として構成されていることから、民法の規定を無視して相続税法の適用について契約解除の遡及効について制約を加えることは、恣意的な解釈であるといえるとする見解もある³⁹⁷。

本節で取りあげた3つの事案は、いずれも譲渡契約の合意解除が争点となった事案であるが、ここまでで得た知見及び見解を踏まえ、遺産分割協議も契約の一種であることを鑑みると、遺産分割協議の合意解除の判断基準にも同様に国税通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」が求められるであろう。しかし、「やむを得ない事情」は客観的に判断が可能な事情ではない³⁹⁸し、明文の規定ではない³⁹⁹ことから、納税者に実体的真実から離れた税負担を負わせる可能性が生ずる⁴⁰⁰。かような国税通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」を判断基準として合意解除の効力を否定することには問題があるといえよう。

4. 1. 2 遺産の再分割の課税上の効力

第2章で述べたように、いったん有効に成立した遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割は、原則として相続による財産の移転とは認められず、新たな財産の移転として贈与税等が課税されるのが現状である。租税法域で争われた事案において、遺産の再分割が贈与ではないとされたものと解される事案と贈与と判断された事案があるが、その判断の基準はどのような基準となっているであろうか。

配偶者控除を最大限有効に活用するために遺産分割協議をやり直し、遺産の再分割が贈与と判断されなかった事案として、最高裁第一小法廷昭和62年1月

³⁹⁶ 戸江・前掲注391) 15、16頁。

³⁹⁷ 藤田良一「判批」税弘60巻2号147、149頁(2012年)。藤田は、相続税法11条の2(相続税の課税価格)に規定する「相続又は遺贈により取得した財産」という文言の解釈について、民法上遡及効の認められる事実の発生により、相続税の課税財産に質的・量的変化が生じた場合には、その変化後の事実に基づいて課税財産を見直して課税関係を構築するという基本原理が存在すると解さなければ、手続規定である国税通則法23条2号及び相続税法32条の規定は、存在価値のない規定となると述べている。

³⁹⁸ 戸江・前掲注391) 15頁。

³⁹⁹ 戸江千枝「納税者の帰責性と課税—更正の請求に係る裁判例の検討から—」九州法学会会報25頁(2015年)。

⁴⁰⁰ 戸江・前掲注391) 16頁。

22日判決（判タ631号114頁）⁴⁰¹（以下、「昭和62年最判」）がある⁴⁰²。本件は不動産取得税に関する事案ではあるが、不動産取得税も原則として民法上の法律関係に基づき課されるものであるため、関連性はあるものと考えられる⁴⁰³。遺産分割協議の解除と再分割が争点となり司法の判断がなされたのは、次に取りあげる東京高裁平成12年1月26日判決（税資246号205頁）⁴⁰⁴（以下、「平成12年東京高判」）が初めてであり、それ以前の遺産分割のやり直しの絡む裁判例は本件以外にはないようである⁴⁰⁵。本件においては、贈与税が争点となっておらず、第2次遺産分割協議の内容に基づいて相続税の申告が行われているものと解されることから、税務当局もその申告を適法・正当なものとして容認しており、遺産の再分割を新たな財産の移転ではなく、相続による財産の移転と捉えているものと解される⁴⁰⁶。

⁴⁰¹ 本件は遺産分割協議のやり直しにおける相続土地の共有持分の取得が、地方税法73条の7第1号にいう「相続による不動産の取得」に該当するか否かが争われた事案である。最高裁第一小法廷昭和62年1月22日判決（判タ631号114頁）は「被上告人Xを含む相続人らは、第一回遺産分割協議のうち相続土地に関する部分を相続人全員の合意によって解除し、改めてこれを第二回遺産分割協議のとおり分割協議をしたものであって、Xの右第二回遺産分割協議による右相続土地の共有持分の取得は地方税法73条の7第1号所定の不動産取得税の非課税事由である『相続に因る不動産の取得』に該当すると解される」と判示し上告を棄却した。第1審判決と控訴審判決については後述。

⁴⁰² 小池・前掲注10)67頁。

⁴⁰³ 渋谷・前掲注350)4頁。

⁴⁰⁴ 本件は、被相続人の相続に係る相続税に関連して、共同相続人らが遺産分割協議（以下「第1次分割」という。）を行い、その後第1次分割の対象とされなかった財産につき、更に遺産分割協議（以下「第2次分割」という。）を行い、右両分割協議の結果に基づいて、更正の請求又は修正申告を行ったところ、第2次分割において、代償債務のうち、積極財産を上回る部分は贈与であって、これを相続税の課税価格から控除することはできないとして、更正の請求につき更正すべき理由がない旨の通知（以下「本件通知処分」という。）並びに相続税の更正処分及び過少申告加算税、重加算税の各賦課決定処分、更には代償債務に係る代償金の受領について、贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定がなされたことから、それらの処分の取消しを求めた事案である。東京地裁平成11年2月25日判決（税資240号902頁）は本件の遺産分割協議の解除と再分割について「解除の合意と目すべき事実がある場合でも、右に掲げた諸事情に照らして、再度の分割協議が当初の分割協議によって帰属が確定した財産の移転を分割協議の名の下に移転するものと認められる場合には、その合意に基づく財産権の移転の効力を肯定することができるとしても、その原因を相続によるものということはできないというべき」とした上で、第2次遺産分割協議は「第二次分割協議書は第一次分割協議書を解除することなく、その効力を維持した上で、第二次分割財産のみを対象とする遺産分割協議書として作成されたものというべきであり、その前提として第一次分割協議書の解除が明示的に合意されたと認めることはできない。」として原告の請求を一部棄却、一部却下した。東京高裁平成12年1月26日判決（税資246号205頁）は、概ね原審の判決文が引用し控訴を棄却している。

⁴⁰⁵ 橋本守次「遺産分割のやり直しに対する課税の対応」税理46巻10号193頁（2003年）。

⁴⁰⁶ 小池・前掲注10)69頁。

本件の第1審⁴⁰⁷において岡山地裁は、第1次遺産分割協議による財産の取得は相続とは別個独立の新たな法律行為（贈与）に基づくものと解される旨を判示したが、控訴審⁴⁰⁸において広島高裁岡山支部は、事実認定の結果、「改めて、相続人全員により第二回遺産分割協議のとおり分割協議をしたものと認めるのが相当である」として原判決を取り消している。本件における遺産の再分割が相続によるものであると判断された基準は、首藤が本件の評釈において「相続税の法定申告期限内に、一回目の解除を前提に二回目の遺産の分割協議がなされているが、このような時期になされ、しかも配偶者控除の利益を有効に使いたいという理由での再分割の協議は、持分の贈与や譲渡という性格を有しないと考えられるのが通常であろう」⁴⁰⁹と評するように、法定申告期限内に行われた遺産分割のやり直しであったことであるといえよう。第1次遺産分割協議の日から第2次遺産分割協議の日まで、2か月余りしか経っていなかったこと、どちらの遺産分割協議も相続税の申告期限内になされていたことなどの事情も考慮されたものと考えられる⁴¹⁰。

本件において、第2次遺産分割が贈与と判断されていた場合、納税者の税負担はいかようになっていたであろうか。本件は、配偶者控除という優遇措置を最大限に活用できていなかったことを理由に、相続人が遺産分割協議をやり直した事案であった。配偶者に対する相続税については、同一世代間の財産の移転であるから相続の開始が早く生じ相続税が課税されることや、長年共同生活が営まれてきた配偶者に対する配慮及び遺産の維持形成に対する配偶者の貢献

⁴⁰⁷ 岡山地裁昭和58年4月13日判決（シュト258号18頁）は第1次遺産分割協議の効力について「原告の活用しうる配偶者控除の利益について十分な知識を有しなかったため、この点に十分な考慮を払わなかったとしても、この事実のみをもって、第一回遺産分割協議が錯誤により無効であるということはとうていできず、他に同協議を無効とすべき事実についての主張立証は存しない。」とした上で「原告の『相続に因る不動産の取得』は有効な第一回遺産分割協議による本件（四）の土地の所有権取得のみであって、原告主張の第二回遺産分割協議による本件（一）ないし（三）の各土地の共有持分権の取得は相続とは別個独立の新たな法律行為（贈与）に基づくものと解される。」と判示し原告の請求を棄却した。

⁴⁰⁸ 広島高裁岡山支部昭和59年7月26日判決（シュト280号10頁）は第2次遺産分割協議とその効力について「課税処分若しくは第三者の権利取得以前に第一回の遺産分割協議を相続人全員が合意解除し、改めて第二回遺産分割の協議をすることを不可とする理由もないから、第一回遺産分割協議に錯誤がなかったことにより、直ちに、第二回遺産分割協議は仮に第一回遺産分割の協議により相続人らが相続によって取得した遺産を、相続人各自の合意によりその帰属を変更しようとする新たな法律行為であるとするにはできず、先にした第一回遺産分割協議のうち相続財産に関する部分を、相続人全員の合意によって解除し、これにより法定相続分に従った割合により相続人全員によって共有するところとなった相続財産について、改めて、相続人全員により第二回遺産分割協議のとおり分割協議をしたものと認めるのが相当である。」と判示して原判決を取り消した。

⁴⁰⁹ 首藤重幸「相続と不動産取得税」税事42号101頁（1992年）。

⁴¹⁰ 遠藤みち「遺産分割後に再分割が行われた場合の税務」税理32巻2号127頁（1989年）。

に対する考慮等から軽減措置が設けられており⁴¹¹、配偶者控除の利益を十分に活用するか否かでは、課税される税額に大きな差が生ずる。本件において贈与税は争点となっていない⁴¹²が、仮に、合意解除による遺産の再分割が贈与と判断されていた場合、配偶者控除を最大限に活用できていないままに算出された相続税額を納付することになる上、他の相続人から配偶者への財産の移転が贈与であるとして配偶者に贈与税課税がなされ、納税者は過重な税負担が強いられたものと考えられる。

続いて、平成12年東京高判は、第1次遺産分割協議の合意解除をした後、第2次遺産分割協議の結果に基づいて行われた更正の請求又は修正申告につき、合意した代償債務のうち積極財産の額を超える部分は新たな経済的利益の無償移転であるとされ、遺産の再分割が贈与であると判断された事案である。本件は、当初の遺産分割の後に、新たに非常に高額な相続財産が発見されたことに伴い、共同相続人らが、当初の遺産分割が無効であることを明確にしないままに当初の遺産分割も含めて調整してしまったため、第1次遺産分割に当たる部分が贈与とみなされてしまったケースではある⁴¹³が、相続税における「相続」の意義は民法の借用概念によるべきであるとし、また遺産分割協議における再分割の有効性について第1章で取りあげた平成2年最判を引用し、共同相続人全員の合意により解除した上での再分割であれば認められることを明確にした判決でもある⁴¹⁴。民法上、共同相続人全員による合意があれば、遺産分割協議の解除と再分割ができるとしても、これを租税法上どう考えるかは別問題であるというのがこれまでの課税当局の見解であったが、この見解に基づいて課税当局が課税して訴訟となり、司法の判断がなされたのはこの判例が初めてであった⁴¹⁵。第1章第2節で述べたように、遺産分割の合意解除は当然に可能であるとするのが民法の判例及び学説の基本的な態度であるが、本件の原審においても、合意解除による遺産の再分割は可能であり、かような遺産の再分割は相続による取得となると判示した⁴¹⁶上で、本件の場合には事実認定の結果、第1次

⁴¹¹ 武田・前掲注240) 1393頁。

⁴¹² 小池・前掲注10) 69頁。

⁴¹³ 三木=末崎・前掲注15) 81頁。

⁴¹⁴ 大谷・前掲注310) 106頁。

⁴¹⁵ 橋本・前掲注405) 193頁。

⁴¹⁶ 東京地裁は、遺産分割協議の再分割について「遺産の一部についての遺産分割協議の成立後に、右遺産分割協議を一旦解除した上で、その対象財産と共に残部を含めた遺産全体について、代償債務の負担を含む再度の遺産分割協議を成立させることも可能と解すべきである。そして、右のような再度の分割協議も民法上の遺産分割協議といえることができるから、再度の遺産分割協議が有効に成立した場合には、当初の遺産分割協議によって一旦は帰属の

遺産分割の解除ではなく、新たな第2次遺産分割が行われたものされている⁴¹⁷。

本件は、相続税法における「相続」の意義は、民法と同様の概念によるべきであるとし、また、平成2年最判の引用により、合意解除による遺産の再分割は、共同相続人全員の合意により解除した上での再分割であれば認められることを明確にした注目すべき判決である⁴¹⁸が、この平成2年最判は、遺産分割協議も一般の法律行為と同様に契約自由・私的自治の司法上の原則の範疇にあることを摘示したに過ぎず、この判決があるからといって、無税で任意にいつでも財産移動できるものではないとする見解がある⁴¹⁹。本件の原審の判旨⁴²⁰から、遺産の再分割であっても、課税上、実体が贈与であるとみられる可能性もあり得るものと解される⁴²¹が、この点については、渋谷が本件の評釈において「各事案ごとの事実認定の問題であるというしかない。」と指摘するように、事実認定の結果次第で合意解除による遺産の再分割が相続と贈与に区別されることから、事案ごとにその判断が異なることになるものと考えられる。

本件の原審において、東京地裁は、第1次遺産分割の解除について「第一次遺産分割協議書の解除が明示的に合意されたとは認められない。」と判示したが、その判断基準として重視されたのは、第2次遺産分割協議書の記載内容及び作成経過であった⁴²²。換言すれば、第1次遺産分割協議を相続人全員で合意解除したのちに第2次遺産分割協議書を作成してさえいれば、本件における遺産の再分割が贈与と判断されなかった可能性もあったといえよう⁴²³。しかし、本件においては、第1次遺産分割協議の合意解除が認められず、第2次遺産分割は贈与であるとの判断がなされたため、第2次遺産分割により相続人が負担することになった代償債務のうち、積極財産を上回る部分に相当する額

定まった財産であっても、再度の遺産分割協議によって、相続開始の時に遡って相続を原因としてその帰属が確定されることになる。」と判示した。

⁴¹⁷ 橋本・前掲注405) 196頁。

⁴¹⁸ 大谷・前掲注310) 106頁。

⁴¹⁹ 中川昌泰「相続登記のある土地につき後日の遺産分割協議によって他の相続人名義とした場合の課税関係」税務事例29巻12号39頁(1997年)。

⁴²⁰ 本件の原審において東京地裁は「解除の合意と目すべき事実がある場合でも、右に掲げた諸事情に照らして、再度の分割協議が当初の分割協議によって帰属が確定した財産の移転を分割協議の名の下に移転するものと認められる場合には、その合意に基づく財産権の移転の効力を肯定することができるとしても、その原因を相続によるものということとはできないというべきである。」と判示している。

⁴²¹ 橋本守次「税務・会計相談コーナー 相続税関係 約束不履行による遺産分割のやり直しと課税」税理47巻11号198頁(2004年)。

⁴²² 東京地裁は、第1次遺産分割協議が合意解除ではないとした理由として「特に第二次分割協議書の記載内容及びその作成過程に照らせば(……)第一次遺産分割協議書の解除が明示的に合意されたとは認められない。」と判示している。

⁴²³ 大谷・前掲注310) 106頁。

が、相続税の課税価格から控除できないことに加えて贈与税の負担も生じ、納税者に過重な税負担が強いられる結果となった⁴²⁴。遺産の再分割が贈与とされなかった昭和62年最判と本件を比較すると、その判断が異なった要因は、相続から遺産の再分割が行われるまでの期間と、第2次遺産分割の対象に、当初の遺産分割の対象となった財産が含まれているか否かであったものと考えられる⁴²⁵が、渋谷が本件の評釈で指摘しているように⁴²⁶、重視されるべきは遺産の再分割を行うに至った動機であったと考えられる。

本件の遺産の再分割を行った動機は、未分割遺産の発見であったが、未分割遺産の発見は、共同相続人の相続税額を増大させる可能性があるほか、未分割遺産の発見によって遺産分割全体の方針が変わることもあり、遺産分割全体の再考が必要となることもあり得えよう⁴²⁷。かような動機を踏まえると、小林が、本件の評釈において「その第1次分割協議の成立後に発見された遺産のみについて（共同相続人間で成立している第1次遺産分割協議に基づく遺産の帰属関係をそのままにした上で）、補充的に第2次の遺産分割協議を行って当該後で発見された遺産の帰属関係を確定させたときには、第1次分割協議も、第2次分割協議も有効に成立していると言わざるを得ないものと考えられる。」⁴²⁸と評するように、いずれの遺産分割協議もその効力は相続開始の時に遡及して生じているというべきであるから、この第2次分割協議に基づく遺産の帰属関係を、相続によるものではなく贈与等他の法律行為によるものであるということではできない⁴²⁹と考えられる。

遺産の再分割が贈与と判断された場合、納税者が過重な税負担を強いられたであろう事案として、第3章で検討した平成21年東京地判もあげられる。本件は、課税上の有利性を目的として私法上の契約等を締結し、それに基づいて納税申告を行った後に、当該契約等では課税上の有利性が得られないことが発覚した事案であった⁴³⁰。本件は、第1次遺産分割における株式の取得が錯誤と認定され更正の請求も認められたが、錯誤と認定されなかった場合には贈与税課税の問題が生じていたものと考えられる⁴³¹。錯誤が認定され、第2次遺産分割

⁴²⁴ 渋谷・前掲注350) 1、2頁。

⁴²⁵ 同上[渋谷]4頁。

⁴²⁶ 同上[渋谷]。渋谷は遺産の再配分の動機について「62年判決においては相続税の節税であったが、本件においては未分割遺産の発見であった。」とした上で、判決で重視すべきはこの点であると評している。

⁴²⁷ 同上[渋谷]、4頁。

⁴²⁸ 小林・前掲注16) 92、93頁。

⁴²⁹ 同上[小林]。

⁴³⁰ 品川・前掲注366) 179頁。

⁴³¹ 山本展也「判批」税務事例44巻5号26頁(2012年)。

協議による株式の取得は相続による取得であるとされたことで贈与税が課税されることはなく⁴³²、第1次遺産分割の是正が法定申告期限後1年以内であったこと等を理由に更正の請求が認められ⁴³³、類似業種批准方式による評価に基づく相続税が課税されることもなかった。評価通達は取引相場のない株式の評価方法につき、類似業種批准方式という方法を原則的評価方式とし、特例的評価方法として配当還元方式を定めているが、原則的評価方式で評価した場合と配当還元方式で評価した場合は、数十倍から数百倍の差異が生ずることもあるとされている⁴³⁴ことから、類似業種比準方式による評価に基づく課税がなされた場合、相続税の税負担も過重なものとなっていたであろう。本件において、納税者である相続人は、当初から遺産の大部分を占める株式の評価方法として配当還元方式を選択して評価額を低くしたいという明確な意思が存在していたものと考えられる⁴³⁵。しかし、税理士の誤った助言により合意した第1次遺産分割協議に基づいた相続税の申告を行ってしまい、法定申告期限後に第1次遺産分割協議の内容では配当還元方式を選択できないと自ら気付いたことから、配当還元方式を選択できるよう第2次遺産分割協議の合意に至ったという経緯がある⁴³⁶。本件においては、かような経緯から要素の錯誤が認められ、遺産のやり直しは相続による財産移転であると判断されたが、要素の錯誤が認められなかった場合には、相続税の負担が増加していたほか、贈与税も負担することとなり、納税者の税負担は相当に過重なものとなっていたことが窺える。

ここまでの検討を通じて、合意解除による遺産の再分割が贈与と判断された場合、納税者は過重な税負担を強いられることが見て取れる。合意解除による遺産の再分割が共同相続人間の贈与であるか否かは、事案ごとの事実認定の問題ではあるが、贈与を選択したと認定することは、相続人にとって課税面で著しく不利となることから慎重であるべきであろう⁴³⁷。その判断で重要視されるべきは、遺産の再分割の動機と共同相続人間の合意の意思であり、遺産の再分割が贈与によるものであると認められるのは、偽装行為で真実の法形式が贈与であると認められる場合に限られるのではないだろうか⁴³⁸。遺産の再分割が被相続人からの相続によるものであるのか、それとも共同相続人間の贈与によるものであるのかの判断の基準の一つとして、相続開始から遺産の再分割までの

⁴³² 国税不服審判所高松支部平成18年11月28日裁決（裁決番号 平180009）。

⁴³³ 品川・前掲注366) 184頁。

⁴³⁴ 首藤重幸「配当還元方式の適用の限界」税事92号55、56頁（2006年）。

⁴³⁵ 増田・前掲注364) 10頁。

⁴³⁶ 同上[増田]。

⁴³⁷ 渋谷・前掲注350) 5頁。

⁴³⁸ 岩武・前掲注14) 25頁。

期間の問題もあろうが、合理的な理由に基づき、共同相続人全員の合意により解除した上での遺産の再分割であるか否かを重視して判断されるべきである⁴³⁹。

4. 2 相続税・贈与税の一体化

4. 2. 1 贈与税課税の税負担の考慮

経済社会においては、税負担を考慮した上で取引等を行うことが一般的であり、これは遺産分割協議においてもいえることであろう⁴⁴⁰。ここまで述べてきたように、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割は、原則として贈与税等が課税されるのが現状である。私法上有効に解除された遺産分割協議に基づいて贈与税課税を行うことは、租税法上新たな法律関係を構成することになると同時に、遺産の再分割で財産を取得した者は、当初の遺産分割協議に基づいて申告納付を行った相続税に加え、新たに相続税よりも高い税率構造となっている贈与税まで課税されることとなる。このことは、納税者にとってみれば予想外の過重な税負担を強いられることになるものといえよう。本章第1節の検討により、合意解除による遺産の再分割を行った場合、合意解除による遺産の再分割が相続となるか贈与となるかによって、大きく税負担の差異が生ずる可能性があることが見て取れたが、この要因の一つとしては、相続税よりも贈与税の税率構造が高くなっている現行制度があるものと考えられる。

相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税⁴⁴¹であり、わが国は、明治38年に相続税を採用して以来、遺産税の体系を用いていたが、遺産取得税の方が遺産税よりも担税力に即した課税の要請によりよく適合するという考え方から、現在は遺産取得税の体系に移行している⁴⁴²。相続税は相続によって財産を取得したことに着目し、その取得した個人に対して課される税である⁴⁴³のに対し、贈与税は、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である⁴⁴⁴。換言すれば、相続税が、個人が死亡した時に被相続人が所有していた財産を対象として課される租税であるのに対し、贈与税は、生前に財産を贈与した場合、将来相続が開始した場合に相続税の負担が軽減されることから、それを防止するため生前贈与によって

⁴³⁹ 大谷・前掲注310) 106頁。

⁴⁴⁰ 渋谷雅弘「贈与の錯誤無効と贈与税」税事108号70頁(2009年)。

⁴⁴¹ 金子・前掲注5) 689頁。

⁴⁴² 同上[金子]、691頁。

⁴⁴³ 奥谷・前掲注190) 3頁。

⁴⁴⁴ 金子・前掲注5) 720頁。

取得した財産に課される租税であり、相続税の補完税として機能する課税制度であるといえよう⁴⁴⁵。贈与税は、個人間の財産の無償移転その他低額又は無償による経済的利益の取得についてかかる税であって、法律も相続税法の一部として組み込まれていることも、贈与税の性格が相続税の補完税であることをよく示している⁴⁴⁶ものと考えられ、この点については、東京地裁平成7年4月27日判決（判タ921号178頁）⁴⁴⁷の判旨⁴⁴⁸からも見て取れる。このように、贈与税は、将来課税される相続税と密接な関係があり、相続税の補完税としての機能を有していることから、基礎控除が低額であることに加え、相続税よりも著しく高い税率構造となっており⁴⁴⁹、贈与税の負担は、相続税よりも相当に重いという制度になっているのである⁴⁵⁰。

わが国の相続税法は、制定以来一貫して、潜在的に相続財産を構成する財産である贈与に際して一定の贈与財産に対する課税が行われてきているが、贈与税は導入されてから一度は廃止されたものの、別の形で復活するなど、めまぐるしくその仕組みが変化してきている⁴⁵¹。相続税の課税方式は1958（昭和33）年に大きな改革が行われ⁴⁵²、現行制度は、遺産取得税体系を基礎としながらこ

⁴⁴⁵ 安島・前掲注315) 7頁。

⁴⁴⁶ 松岡・前掲注317) 414頁。

⁴⁴⁷ 本件は、親族間で行われた上場株式の売買契約が相続税法7条に規定する低額譲渡にあたるか否かが争われた事案である。東京地裁平成7年4月27日判決（判タ921号178頁）は、相続税法7条の規定について「こうした不都合を防止する目的で、時価より著しく低い価格で売買が行われた場合には、当事者に贈与の意思があったかどうかを問わず、その対価と時価との差額に相当する金額の贈与があったものとみなすこととしているものと解される。」とした上で、本件取引は「相続対象財産の移転を図る目的で行われたものというべき」であり「贈与税負担の回避という効果を楽しむ余地のない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法七条の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらすこととなるというべきである。」から「財産評価通達一六九に定める評価方法を形式的に適用することなく、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性があるというべきである。」として原告の請求を棄却した。

⁴⁴⁸ 本件において東京地裁は、贈与税について「相続税の補完税として、贈与により無償で取得した財産の価額を対象として課される税であるが、その課税原因を贈与という法律行為に限定した場合には、有償で、しかも、時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって、贈与税の負担を回避しつつ、本来、相続税の対象となるべき財産を生前に処分することで相続税の負担の軽減を図ることができることになり、租税負担の公平が著しく害されることとなる。」と判示した。

⁴⁴⁹ 岩下・前掲注33) 16、17頁。

⁴⁵⁰ 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研23巻6号25頁（2008年）。

⁴⁵¹ 渕圭吾「戦前から現在までの贈与に関する税制の変遷をたどる 贈与税の位置づけ」税研29巻3号28頁（2013年）。

⁴⁵² 藤中敏弘「相続税性における贈与税の役割～現行制度や沿革・経緯を中心に」税研37巻2号36頁（2021年）。

れに遺産税的な要素を取り入れた⁴⁵³わが国独自の法定相続分課税方式を採用している⁴⁵⁴が、この法定相続分課税方式は、遺産取得税方式が形式的に採用されているものの、実際の遺産分割とは無関係に法定相続分どおりに相続が実施されたものとみなして相続税額が決まる方式である⁴⁵⁵。一方、贈与税は1953（昭和28）年に現行相続税法が改正された際に追加された租税であり⁴⁵⁶、従来の暦年課税の適用に代えて、2003（平成15）年の改正で受贈者の選択により相続時精算課税制度の適用を受けることができることとなった⁴⁵⁷。このように、わが国の現行制度は、相続税と贈与税で全く異なる課税方式が採られている⁴⁵⁸が、理論的には、動機などを無視すれば、贈与税と相続税はともに無償譲渡による資産移転であり、その課税のタイミングが異なっているだけとも考えられるにも関わらず、現行制度は相続税と贈与税を分離して全く異なる課税方式で課税しているが故に、その移転のタイミング、相続か贈与かによって税負担が大きく異なる可能性の生ずる⁴⁵⁹制度となっているのである。かような制度であることが、合意解除による遺産の再分割が新たな財産の移転であるとして贈与税を課された場合、納税者に過重な税負担を強いることとなる要因の一つであり、これは、相続税と贈与税が別個の税体系として存在している⁴⁶⁰が故に生ずる問題であるといえるのではないだろうか。そうであるならば、この問題点については、相続税と贈与税を一体化することで解決することが可能と考えられる。

わが国では部分的な一体化ではあるが、平成15年の税制改正により、相続時精算課税制度が導入されている⁴⁶¹。令和3年12月10日に公表された令和4年度の与党税制改正大綱において、「諸外国の制度も参考にしつつ、相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から、現行の相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直すなど、格差の固定化防止等の観点も踏まえながら、資産移転時期の選択に中立的な税制の構築に向けて、本格的な検討を進める。」

⁴⁵³ 武田・前掲注240) 253頁。

⁴⁵⁴ 藤中・前掲注452) 36頁。

⁴⁵⁵ 関口智「相続税・贈与税の理論的基礎：シャープ勧告・ミード報告・マーリーズレビュー」税研25巻6号27頁（2010年）。

⁴⁵⁶ 渕・前掲注451) 26頁（2013年）。

⁴⁵⁷ 武田・前掲注240) 53の2頁。

⁴⁵⁸ 渋谷・前掲注450) 25頁。

⁴⁵⁹ 関口・前掲注455) 25頁。

⁴⁶⁰ 中島孝一「相続税と贈与税の一体化における検討課題」MONTHLY REPORT160号5頁（2022年）。

⁴⁶¹ 渋谷・前掲注477) 46頁。

との記載があり⁴⁶²、令和4年12月16日に公表された令和5年度の与党税制改正大綱においても「資産の再配分機能の確保を図りつつ、資産の早期の世代間移転を促進する観点から、生前贈与でも相続でもニーズに即した資産移転が行われるよう、諸外国の制度も参考にしつつ、資産移転の時期の選択により中立的な税制を構築していく必要がある。」と記載されている⁴⁶³。かような記述から、今後も相続時精算課税制度が促進されていくものと予想される。

相続時精算課税制度は、納税者の選択により将来相続関係に入る特定の親子間の資産移転について、贈与時には相続時精算課税に係る贈与税を納付し、その後、贈与者の相続開始時には、相続時精算課税制度に係る贈与により取得した財産と相続又は遺贈により取得した財産を合計した金額に基づいて計算した相続税額から、既に支払った本制度に係る贈与税額を控除した金額を納付することにより、贈与税と相続税を通じた納税をすることを可能とする制度である⁴⁶⁴。本制度は相続税と贈与税との一体化課税を図る見地から導入された制度であり⁴⁶⁵、贈与税は相続税の補完税であるという考え方をより鮮明に制度化したものという見解がある⁴⁶⁶一方、「相続税と贈与税との基本的な仕組みを解消するものではなく部分的な一体化にとどまる」⁴⁶⁷との渋谷の指摘もある。相続時精算課税制度を選択した場合、贈与を受けた時に支払う贈与税が減少するほか、最終的な相続の発生においては、従前の贈与分を含めて相続税額を計算することとなるため、相続税額の総額としてはこの制度を利用しない場合と比べて差異が生じない⁴⁶⁸。相続時精算課税制度が適用されると、まず暫定的に贈与税が課税され、相続の時点で贈与時の時価で計算した贈与の価額を相続財産に加算し相続財産が計算され、贈与税が納付されていた場合には贈与税相当額の税額控除を受け、贈与税の方が高額であった場合には還付を受けることとなる⁴⁶⁹。この点を見ると、贈与税が一応課税されてはいるが、完結的なものではないと考えられ、その実質は相続税の予納、つまり、一定の要件を満たす贈与について、これを贈与税の課税対象から相続税の課税対象に移すものであるといえる

⁴⁶² 公明党・自由民主党「令和4年度税制改正大綱」(2021年12月10日公表)。
(<https://www.jimin.jp/news/policy/202382.html> 最終閲覧2023年1月8日)。

⁴⁶³ 公明党・自由民主党「令和5年度税制改正大綱」(2022年12月26日公表)。
(<https://www.jimin.jp/news/information/204848.html> 最終閲覧2023年1月8日)

⁴⁶⁴ 武田・前掲注240)1781の2頁。

⁴⁶⁵ 阿部雪子「夫婦間・親子間の財産移転と贈与税—中立性の観点から—」日税81号103頁(2022年)。

⁴⁶⁶ 田中治「相続税・贈与税一体化による資産移転」税経通信58巻1号57頁(2003年)。

⁴⁶⁷ 渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化課税の是非」税研25巻6号46頁(2010年)。

⁴⁶⁸ 田中・前掲注466)57頁。

⁴⁶⁹ 渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化について」租税研究879号49頁(2023年)。

相続時精算課税制度は相続税と贈与税の一体化を考慮した制度ではあるが、渋谷が指摘するようにあくまでも部分的な一体化であり、リスクや問題点も考えられる。例えば、制度の大幅な改正や、相続時まで何らかの事情変化があった場合、既に行われている相続時精算課税制度を選択している贈与をどのように取り扱うのかという問題が生ずる可能性がある⁴⁷¹ほか、将来、相続税制度がどのようなことになるか予測できないことによるリスクもある⁴⁷²。さらに、受贈者の贈与税を贈与者の相続税の計算の際に精算するという制度であるため、贈与者が受贈者よりも先に死亡することもあり得る⁴⁷³ほか、相続時精算課税制度を適用した受贈者が、相続又は遺贈により財産を取得しない場合であっても相続時に精算課税が行われることになるため、相続税の納税資金に困難を伴う可能性もある⁴⁷⁴。加えて、本制度は、その適用対象者が、贈与者は65歳以上の親、受贈者は代襲相続人を含む20歳以上の子である推定相続人に限られている⁴⁷⁵。先述した問題点や、適用対象者が限られていること、相続税と贈与税の基本的な仕組みを解消するものではないとの指摘などを踏まえると、相続時精算課税制度は、遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割が新たな財産の移転であるとされた場合に、相続税に加えて贈与税が課税されることにより税負担が過重となるという問題点は解決できないものと考えられる。

4. 2. 2 遺産取得税方式による一生累積課税

本章第2節第1項の検討により、部分的な一体化であり相続税と贈与税の制度の統合ではない⁴⁷⁶相続時精算課税制度の適用では、遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割が新たな財産の移転であるとされた場合に贈与税が課税されることで納税者の税負担が過重となるという問題点は解決できないことが見て取れた。では、いかように一体化を行えば、かような問題点が解決できるのであろうか。個人間の相続・遺贈・贈与等による財産移転に対する課税の仕組みを共通にすることを、相続税・贈与税の一体課税というが⁴⁷⁷、相続税・贈与

⁴⁷⁰ 同上[渋谷]。

⁴⁷¹ 渋谷雅弘「相続税法改正の動向」租税研究712号51頁(2009年)。

⁴⁷² 松岡・前掲注317)776頁。

⁴⁷³ 小池正明「相続時精算課税制度の選択」税理59巻15号10頁(2016年)。

⁴⁷⁴ 同上[小池]、13頁。

⁴⁷⁵ 武田・前掲注240)1781の4。

⁴⁷⁶ 渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」藤田宙靖博士東北大学退職記念『行政法の思考様式』595頁(青林書院、2008年)。

⁴⁷⁷ 渋谷・前掲注467)46頁。

税の一体化について、渋谷が「相続税・贈与税の一体化課税を行う際には、どのような方向性で課税を一体化させるのかを決めなければならない」⁴⁷⁸と指摘するように、相続税と贈与税をどのような方法で一体化するのかは極めて重要な問題である。

その年の贈与と過去の贈与を全て合算して贈与税額を計算し、その贈与税額から過去に支払い済みの贈与税額を控除することでその年分の贈与税額を算出し、贈与者に相続が発生した場合には、過去の贈与財産の価格をすべて相続財産に加算して相続税額を算出し、そこから過去に支払い済みの贈与税額を控除することで、一生を通じた課税を行う方式として一生累積課税がある⁴⁷⁹。累積的課税は、相続税と贈与税の制度において、課税の仕組みや基礎控除、税率などが基本的に共通であることが前提となっており⁴⁸⁰、一生累積課税は、基本的に生前贈与の有無によって負担する税額が変わるといことがないことを特徴とする⁴⁸¹課税方式であることから、合意解除による遺産の再分割が贈与税課税されることにより生ずる納税者の過重な税負担という問題点を解決することができるのではないかと考えられる。

わが国の相続税・贈与税の沿革をみてみると、1945（昭和20）年終戦後、税制改正を担ったヘンリー・シャベルは、税制改正の基本原則を示した上で、相続税に準ずる税率で贈与税が創設されなければならないとし、贈与税は財産税とも統合されるべきであるとの見解を示していた⁴⁸²。シャベル勧告の内容は、贈与税を新設して相続税と一体化し、一生の累積贈与財産と遺産を合算した上で相続税を課税するというものであったが、改正相続税試案として出されたものは、相続税と贈与税を一体化するものではなく、それぞれ独立した税目として二本立てとし、贈与税は一生累積課税を行うというものであり⁴⁸³、わが国の昭和22年から24年までの贈与税は、相続税とは独立した税目として贈与者課税が行われた⁴⁸⁴。その後、1950（昭和25）年には、シャープ税制勧告書に基づいて取得者の担税力に見合った遺産取得税方式に改められ、相続、遺贈、贈与の区分なく、取得者の一生を通じて無償取得した財産の価額に対し課税する累

⁴⁷⁸ 同上[渋谷]、47頁。

⁴⁷⁹ 松岡章夫「相続税制における贈与税の役割～相続時精算課税制度を中心に～」税研37巻2号46頁（2021年）。

⁴⁸⁰ 渋谷・前掲注469）40頁。

⁴⁸¹ 松岡・前掲注479）46頁。

⁴⁸² 藤中・前掲注452）35頁。

⁴⁸³ 同上[藤中]、35、36頁。

⁴⁸⁴ 武田・前掲注240）59頁。

積課税となる⁴⁸⁵等、相続税法の全文改正が行われ、贈与税が廃止された⁴⁸⁶。この改正により現行の相続税法(昭和25年3月31日法律第73号)が成立⁴⁸⁷し、相続税と贈与税が遺産取得税として統合され⁴⁸⁸、贈与税を相続税に吸収して課税の対象者を受贈者とし、受贈者に対する一生累積課税の方式がとられることとなった⁴⁸⁹が、累積課税については当初から執行上の問題が指摘され⁴⁹⁰、1953(昭和28)年の改正において、税務執行面及び納税者の側からも困難な点が多かったことから廃止となり、遺産取得税である相続税と受贈者課税である贈与税という二本立てによる体系となった⁴⁹¹。

わが国の相続税法における贈与税は、昭和25年当時は贈与税という税目自体がなく⁴⁹²、シャープ税制によって累積的取得税が採用⁴⁹³されたものの、制度が複雑であり、納税者の理解などを得ることが困難との理由から、昭和28年に廃止され⁴⁹⁴、昭和28年の税制改正により相続税から独立した税目となったという経緯がある⁴⁹⁵。シャープ勧告は、贈与と遺産の受領者に対し累積的に課税し、その者が受領する贈与及び遺産の総額に応じて累進的に課税するというもの⁴⁹⁶、つまり、遺産取得税方式により相続税と贈与税を統合し、受贈者を基準に贈与と相続とを累積的に課税するというものであった⁴⁹⁷。一度は廃止された一生累積課税ではあるが、渋谷は「相続税と贈与税とで課税の仕組みを共通化しつつ、たとえ部分的にでも、累積的課税の導入を検討するべきであると考える」⁴⁹⁸と指摘している。税務執行の複雑さが廃止された要因の一つであったが、この点についてはコンピューターなどが発達した現代において、以前よりも簡単に贈与・相続による財産の移転の記録を長期間にわたって保存することが容易になっていることから、累積的課税を採用することは十分に可能⁴⁹⁹であり、

⁴⁸⁵ 同上[武田]、51頁。

⁴⁸⁶ 同上[武田]、180頁。

⁴⁸⁷ 同上[武田]。

⁴⁸⁸ 淵・前掲注451) 27、28頁。

⁴⁸⁹ 武田・前掲注240) 53の3頁。

⁴⁹⁰ 藤中・前掲注452) 36頁。

⁴⁹¹ 武田・前掲注240) 59頁。

⁴⁹² 大淵博義「増加する贈与税申告と相続・贈与一体課税のあるべき姿」税理65巻12号2頁(2022年)。

⁴⁹³ 渋谷・前掲注458) 25頁。

⁴⁹⁴ 金子宏『租税法理論の形成と説明 上巻』242頁(有斐閣、2010年)。

⁴⁹⁵ 大淵・前掲注492) 2頁。

⁴⁹⁶ 都留重人〔編〕『税制の改正 シャープ勧告全文』161頁(日本経済新聞社、1949年)。

⁴⁹⁷ 神野直彦「シャープ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に—」租税12号39頁(1984年)。

⁴⁹⁸ 渋谷・前掲注458) 25、26頁。

⁴⁹⁹ 金子・前掲注494) 242頁。

導入を検討することができる現状であると考えられる。

相続税と贈与税を一体化し一生累積課税を行うとした場合、課税方式を遺産税方式にするのか遺産取得税方式にするのかということも問題となる。合意解除による遺産の再分割を贈与税課税することにより生ずる納税者の過重な税負担という問題点を解決するにも、遺産税方式にするのか遺産取得税方式にするのかということは重要な問題となろう。遺産税方式は、被相続人が残した遺産に着目する課税方式であるのに対し、遺産取得税方式は、相続人・受遺者等が富を取得したことに対する課税方式である⁵⁰⁰。遺産税方式は遺産に対する課税を相続人が分担することとなるのに対し、遺産取得税は相続人等の取得財産に担税力を見出して課税することから、各相続人等が取得した財産に対して課税されることとなる⁵⁰¹。遺産税方式は、仮装分割の抑制、税務執行の容易さという面で優れているとされ⁵⁰²、被相続人の一生を通じての税負担に合致するという長所があるのに対し、遺産分割に関係なく課税することとなるため、遺産分割による個人の担税力に応じた課税ができないという短所がある⁵⁰³。一方、遺産取得税方式は、担税力に即した課税、富の集中の抑制という面で優れているという長所があるのに対し⁵⁰⁴、遺産分割の実態の把握が困難であり、また、不明確な場合には税務執行も困難となる等の短所が指摘されている⁵⁰⁵が、シャープ博士が勧告した一生累積課税による相続税とその課税根拠を一にするものといえるとの見解がある⁵⁰⁶。

以上の検討から、合意解除による遺産の再分割に贈与税が課税され過重な税負担を強いられるという問題点を解消するのであれば、相続人・受遺者等が富を取得したことに対する課税方式であり、担税力に即した課税という面で優れているとされる遺産取得税方式による相続税と贈与税の一体化を行い、財産を受け取る者を基準として一生累積的に課税するのがよいものと考えられる。

小括

本章では、まず、租税法域の裁判で合意解除の効果が争われた事案を通じて、合意解除が課税関係に影響を及ぼすか否かの判断基準を確認したところ、国税通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」に該当するか否かが判

⁵⁰⁰ 渋谷・前掲注458) 23頁。

⁵⁰¹ 渋谷雅弘「相続税法改正の動向」租税研究712号40頁(2009年)。

⁵⁰² 関口・前掲注455) 25頁。

⁵⁰³ 岩下忠吾「相続税改革の検証」税研17巻5号36頁(2002年)。

⁵⁰⁴ 関口・前掲注455) 25頁。

⁵⁰⁵ 岩下・前掲注503) 37頁。

⁵⁰⁶ 同上[岩下]。

断基準となっていることが分かった。国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「やむを得ない事情」を基準とすることは、実体的真実から離れた税負担につながるのと戸谷の指摘にもあるように、納税者の税負担という点では問題が生ずる可能性があるだろう。

合意解除による遺産の再分割が相続による資産の移転であると判断される基準については、租税法域の裁判で、遺産の再分割が贈与とならなかった事案と、贈与であると判断された事案を通じて確認したところ、両事案の判断が異なった要因は、相続から遺産の再分割が行われるまでの期間と、第 2 次遺産分割の対象に、当初の遺産分割の対象となった財産が含まれているか否かであった。しかし、重視されるべきは遺産の再分割を行うに至った動機であったと渋谷が指摘するように、遺産分割のやり直しを行うに至った動機こそが最も重要な判断基準であると考えられる。遺産の再分割を共同相続人間の贈与であるとすることは、相続人にとって課税面で著しく不利であることから、贈与を選択したと認定することには慎重であるべきであろう。重要視されるべきは、遺産の再分割に至った動機と共同相続人間の合意の意思であり、偽装行為で真実の法形式が贈与であると認められる場合に限り贈与と判断されるべきである。

本章第 1 節の検討により、合意解除による遺産の再分割が贈与と判断されることによって、納税者の税負担が過重となる可能性が生ずることが見て取れた。これは、贈与税が相続税に比べて基礎控除が低額であることに加え、著しく高い税率構造であることが要因の一つであるといえる。この要因に着目した場合、相続税と贈与税を一体化することで、贈与税課税によって納税者が過重な税負担を強いられるという問題点を解決することができるのではないかと考え、検討を行った。

わが国では部分的な一体化ではあるが、平成 15 年の税制改正により、相続時精算課税制度が導入されており、今後も相続時精算課税制度が促進されていくものと考えられる。相続時精算課税制度は、生前贈与について、受贈者の選択により、贈与税と相続税を通じた納税を可能とする制度ではあるが、制度の大幅な改正などがあった場合、既に行われている相続時精算課税制度を選択している贈与をどのように取り扱うのかという問題が生ずる可能性や、受贈者の贈与税を贈与者の相続税の計算の際に精算するという制度であるため、受贈者が贈与者よりも先に死亡することもあり得るといった問題点が指摘されている。かような問題点や、制度の適用対象者が限られていること、相続税と贈与税との基本的な仕組みを解消するものではなく部分的な一体化にとどまるとの指摘などを踏まえると、相続時精算課税制度は、合意解除による遺産の再分割に贈与税課税されることで納税者の税負担が過重となるという問題点は解決できない

と考えられる。では、いかように一体化を行えば、かような問題点を解決できるのかと考え、課税方式と一生累積課税の検討を行った。

相続税・贈与税を一体化し一生累積課税を採用するとした場合、課税方式を遺産税方式にするのか遺産取得税方式にするのかということが問題となるが、合意解除による遺産の再分割に贈与税課税されることにより生ずる納税者の過重な税負担という問題を解決するために一生累積課税を採用するとした場合の課税方式は、担税力に即した課税がなされる遺産取得税方式がよいものと考えられる。以上のことを踏まえると、合意解除による遺産の再分割に贈与税が課税され、納税者が過重な税負担を強いられるという問題点の解決策としては、遺産取得税方式による相続税と贈与税の一体化を行い、財産を受け取る者を基準として一生累積的に課税するのがよいものと考えられる。

おわりに

わが国の高齢化は、世界的にみても高い高齢化率により急速に進展している。高齢化の急速な進展は、被相続人の高齢化や相続発生件数の増加にも繋がり、相続発生件数が増加することに伴って、遺産分割の機会も増加することが予想される。遺産分割は相続において重要な手続きであるが、いったん有効に成立させた遺産分割協議を、何らかの事情により合意解除して遺産を再分割した場合、すでに当初の遺産分割協議に基づいて相続税の申告を行っていれば、再分割協議により取得した財産は、租税法上は原則として共同相続人間での新たな財産移転とみなされ贈与税等が課税されるという現状がある。しかし、民法上有効に解除された遺産分割協議に基づいて課税することは、有効に成立した私法関係を離れて、それとは別に、租税法上で新たな法律関係を構成して課税することとなるほか、相続税よりも高い税率構造である贈与税が課税されることで納税者の税負担が過重になるという問題が生ずるものと考えられる。かかる問題意識のもと、遺産の再分割が、新たな財産の移転であるとして贈与税課税されることの妥当性を、遺産の再分割により財産が増加する者の視点から、遺産分割協議の合意解除による場合を中心に検証を行うことが本稿の目的である。

第1章では、相続税法上、遺産分割の定義や効果についての定めは存在しないことから、民法上の遺産分割の合意解除及び再分割の法的性質とその効力を検討した。まず、遺産分割の法的性質を確認するため、遺産分割制度を概観し検討したところ、学説から、遺産分割協議は一種の特殊な分割契約であること、及び、遺産分割は法定相続分とは異なる分割も有効であるため贈与的要素があるとの知見を得た。遺産分割の効力については、各共同相続人は、民法909条の規定により、被相続人の財産を相続開始の時から直接に承継したことになる。

これが遺産分割の遡及効であるが、遺産分割による相続財産承継の法的な説明については、遺産分割に遡及効を与える立場である宣言主義と、遺産分割に遡及効を認めない立場である移転主義の対立がある。しかし、「909条本文が存在するために、民法は宣言主義を採用したものとみるのが素直である」との見解があるように、民法909条の本文は、遺産分割の効力は相続開始時まで遡及すると解する宣言主義の原則を定めているものであるから、民法上、遺産分割の効力は相続開始の時にさかのぼるものと考えられる。

次に、遺産分割協議の合意解除及び再分割の可否を2つの最高裁判決を通じて検討した。遺産分割協議の合意解除及び再分割については、平成2年最判が特に理由を述べることなく、法律上、当然に妨げられるものではないと判示しているほか、学説においても、遺産分割協議の合意解除および再分割協議の合意は契約の一種であることから、共同相続人全員の合意があるかぎり、契約自由の原則から当然に認められ、異論はないとされている。加えて、債務不履行を理由とする法定解除については、平成元年最判で否定説の立場が明らかにされているが、合意解除を否定する理由は見当たらず、法定解除の否定論拠はいずれも合意解除の可否には直結しないとの知見を得たことから、民法上、遺産分割協議の合意解除及び遺産の再分割は可能であるとの理解に至った。続いて、合意解除と遺産の再分割の法的性質及びその効力を検討した。合意解除は、契約がなかったと同一の法律効果を生じさせようとする趣旨のものであり、解除の対象となった契約から生じた法律効果はすべて遡及的に消滅することとなる。この点を踏まえると、遺産分割協議は契約の一種であるから、遺産分割協議を合意解除した場合の効力は、いったん各相続人に帰属させた遺産を、相続人の意思によって共同相続に戻すというものであると考えられる。この場合の共同所有関係は通常の共有に変質したものであるが、「この共有財産の分割も遺産の分割に変わりがない」との見解があり、かように解するならば、共同相続に戻した後の再分割も遺産の再分割であると考えられることから、民法における合意解除による遺産の再分割は、相続による遺産分割となろう。

第2章では、遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性を検討した。まず、相続税法上、遺産分割の定義や効果についての定めが存在しないことから、租税法域で争われた裁判例を通じて相続税法における遺産分割の位置づけを確認し検討した。財産取得行為ではないとした平成22年東京地判や、遡及効を重視した平成6年最判、財産権を目的とする法律行為であるとした平成21年最判など、その取扱いは統一されていなかったが、相続税は被相続人から相続人への遺産自体の移転を直接取り扱う租税であることを踏まえると、民法の宣言主義的発想に基づき、遺産分割の効力は相続開始の時にさかのぼるといえる。相続

税法上、遺産分割の定義や効果についての定めが存在しないが、遺産の「分割」の意義については、遺産の再分割をした場合は他の贈与等の法律行為により取得したことになる旨を留意的に定めている相続税法基本通達 19 の 2-8 のただし書に記述がある。そこで、相続税法 19 条の 2 にいう「分割」の意義を、この相続税法基本通達 19 の 2-8 ただし書の記述から考察した。相続税法基本通達 19 の 2-8 は相続税法 19 条の 2 第 2 項に関する通達であるが、相続税法 19 条の 2 第 2 項は未分割財産の適用除外についての規定であるから、この相続税法基本通達 19 の 2-8 のただし書は、当初の遺産分割協議の成立の効力をそのままに遺産の再分割が行われた場合のことをいうものであると解され、そうであるならば相続税法 19 条の 2 にいう「分割」には、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割は含まれないと解することができるものと考えられる。

次に、遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割の相続税法における課税関係を検討した。遺産分割協議の合意解除による遺産の再分割は、原則として、相続税法基本通達 19 の 2-8 により新たな財産の移転として贈与税等が課される。そこで、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲を検討した。先述したように、相続税法 19 条の 2 にいう「分割」は、当初の遺産分割協議の成立の効力をそのままにして行われた遺産の再分割をいうものであるし、酒井の「租税法においては課税要件を通達において示すことはあり得ない」との指摘や、通達が租税法における法源ではないこと等を踏まえると、相続税法基本通達 19 の 2-8 の適用範囲は、遺産分割協議を合意解除した場合における遺産の再分割までには及ばず、この通達を理由に贈与税等が課税されることは妥当であるとはいえないとの見解に至った。続いて、租税法上は原則として贈与等が課税される現状があり、民法の遡及効が租税法上は認められていないのではないかとの考えから、租税法上の遡及効の取扱いを、租税法域で争われた裁判例を通じて検討した。時効の遡及効が課税上斟酌されなかった平成 14 年大阪高判、処分取消判決の遡及効が相続税の課税上斟酌された平成 22 年最判、民法上の解除の遡及効を相続税法上認めた平成 23 年広島地判を取りあげたが、いずれも遡及効の取扱いが統一されていなかった。各事案の評釈・学説を確認し検討したところ、占部の「民法における『遡及効』がある税法の課税関係に及ぶことを当然の前提としている場合については、その効果が及ぶ」との見解があり、かような見解を通じて、民法における遡及効は民法を当然の前提としている相続税法の課税関係に及ぶとの知見を得た。

最後に、遺産の合意解除による再分割が贈与税課税される根拠を検討した。学説から、「贈与」の意義については租税法において規定する条文がないが、民

法において明確に規定されている以上、別の意義に解すべき理由がない限り民法からの借用概念であるとするのが妥当であること、及び、民法と租税法でその取扱いが異なっていることは、納税者にとってみれば予測可能性の確保という点で問題が生ずることから、民法上の取り扱いと異なる取扱いをするのであれば、法的根拠を明示する必要があるとの知見を得た。この知見を踏まえ、相続税法における遺産の再分割の法的性質を検討したところ、「相続税は、原則として民法上の法律関係に基づき課されるものである。」との渋谷の見解から、かように解するならば、遺産の再分割は、租税法上も新たな法律行為による財産の移転とはならず、贈与税等が課税される余地はないということができ、民法上、有効とされた遺産分割協議の合意解除を前提とし、有効に成立した再分割協議に基づいた再分割は、他の法律行為によるものということとはできず、根拠となる法律の規定がない以上、相続によるものであり、遺産の再分割に係る贈与税課税に正当性はないと結論付けた。

第3章では、課税負担の錯誤も要素の錯誤と認められた事案及び遺産分割協議の法定解除と合意解除について争われた事案の判例法理を考察することにより、租税法上、遺産分割協議の解除が認められているか否かについて検討した。まず、相続税の納税負担に基づく遺産分割の内容の錯誤による無効が、更正の請求理由として認められるか否かが争われた東京地裁平成21年2月27日判決（税資259号順号11151頁）を取りあげた。従前、裁判所は、法定申告期限後において納税者が税負担の錯誤による契約等の無効を主張することはできず、遺産分割協議が無効となってもそれを税負担に反映させないという態度を採っていたが、本件において当地裁は、一部分は要素の錯誤に該当し無効であると認定した上で、法定申告期限後は、課税庁に対し原則として課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないが、一定の要件を満たす場合に限り、例外的にその主張が許されるとした。本件は、税負担についての誤信を遺産分割の無効原因として認めたことに意義があり、節税の失敗が救済される場合の先例として重視される事案であることを確認した。

次に、第1次遺産分割協議の解除が国税通則法施行令6条1項2号にいう「解除権の行使によって解除」又は「契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除」されたものに該当するか否かが争われた、大阪高裁平成27年3月6日判決（税資265号順号12622頁）を取りあげた。本件は、「やむを得ない事情」による解除か否かの一つの判断基準として「合理的な期間内に解除等がされた場合に限られると解するのが相当」と示した点に意義があり、債務の不履行による遺産分割の法定解除及び合意解除を理由とする更正の請求の可否につ

いて、租税法域における裁判において裁判所の考え方が改めて示された重要な事案である。当高裁が、第1章で取りあげた平成2年最判を引用して合意解除及び再分割をすることは当然に妨げられるものではない旨を判示していることから、租税法上も遺産分割協議の合意解除及び再分割は認められるものといえる。

終章では、まず、租税法上も認められている合意解除と再分割が課税関係に影響を及ぼす判断基準を探究した上で、贈与とされた場合に生ずる納税者の税負担を考察した。租税法域で合意解除の効果が争われた、昭和60年東京地判、平成23年広島地判、令和2年東京地判を通じて、合意解除が課税関係に影響を及ぼすための判断基準を確認し検討すると、国税通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」に該当するか否かが基準となっていた。取りあげた事案はいずれも譲渡契約の合意解除が争点となった事案であるが、遺産分割協議も契約の一種であるから、その合意解除の判断基準には同じく「やむを得ない事情」が求められることになろう。しかし、国税通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」を判断基準とすることについては、この判断基準により合意解除の効力を否定することは、納税者に実体的真実から離れた税負担を負わせる可能性が生ずるとの指摘があるように、納税者の税負担という点で問題があるといえる。続いて、租税法域で、遺産の再分割が贈与とならなかった事案である昭和62年最判と、贈与と判断された事案である平成12年東京高判を通じて、遺産の再分割が贈与による財産の移転であると判断される基準を確認し検討した。両事案の判断が異なった要因は、相続から遺産の再分割が行われるまでの期間と、遺産の再分割の対象に、当初の遺産分割の対象となった財産が含まれているか否かであったものと解される。しかし、遺産の再分割が贈与であると判断された場合、納税者は課税面で著しく不利となることを踏まえると、渋谷が指摘するように、重要視されるべきは、遺産の再分割に至った動機と共同相続人間の合意の意思であり、偽装行為で真実の法形式が贈与であると認められる場合に限り贈与と判断されるべきである。

最後に、遺産の再分割に贈与税が課税されることで納税者の税負担が過重になるという問題点の要因を考察したのち、問題点の解決策を検討した。終章第1節の検討を通じて、合意解除による遺産の再分割が贈与となることにより、納税者に過重な税負担を強いる可能性があることは見て取れたが、その要因の一つとして、現行制度において、贈与税が相続税に比し著しく高い税率構造となっていることがあげられる。この要因に着目した場合、相続税と贈与税を一体化することで遺産の再分割に贈与税が課税されることにより、納税者が過重な税負担を強いられるという問題を解決できるのではないかと考え、相続税・

贈与税の一体化についての検討を試みた。わが国では、受贈者の贈与税を贈与者の相続税の計算の際に精算するという相続時精算課税制度が導入されているが、本制度には、受贈者が贈与者よりも先に死亡することがあり得るなどの問題点がある。かような問題点や、制度の適用対象者が限られていること、本制度が相続税と贈与税との基本的な仕組みを解消するものではなく、部分的な一体化にとどまるとの指摘があることなどを踏まえると、相続時精算課税制度では、合意解除による遺産の再分割に贈与税が課税されることによる納税者の過重な税負担という問題は解決できないものと考えられる。では、いかように相続税・贈与税の一体化を行えば、合意解除による遺産の再分割に贈与税が課税されることにより納税者が過重な税負担を強いられるという問題を解決できるのかと考え、一生累積課税と課税方式の検討を行ったところ、学説を通じて、一生累積課税は、基本的には生前贈与の有無によって負担する税額が変わるといったことがないことを特徴とすること、及び、遺産取得税方式は担税力に即した課税が可能であるとの知見を得た。かような知見から、遺産の再分割に贈与税が課税されることにより納税者が過重な税負担を強いられるという問題点の解決策としては、遺産取得税方式及び一生累積課税による相続税・贈与税の一体化を行うのがよいものと考えられる。

以上、本稿における考察から、次のことがいえる。(1) 合意解除による遺産の再分割は、原則として、相続税法基本通達 19 の 2-8 により贈与税等が課税されるが、その適用範囲は、当初の遺産分割協議の成立の効力をそのままにして行われた遺産の再分割であること、(2) 租税法上、民法上と異なる取扱いをするのであれば、法的根拠を明示する必要があること、(3) 租税法域における裁判において、遺産分割協議の合意解除及び再分割は当然に認められ、節税の失敗でも救済される可能性があること、(4) 遺産の再分割が贈与であると判断された場合、納税者は課税面で著しく不利となるから、その判断は慎重になされるべきであり、遺産の再分割に至った動機と共同相続人間の合意の意思を重視し、偽装行為で真実の法形式が贈与であると認められる場合に限り贈与と判断されるべきであることから、遺産の再分割が、原則、新たな財産移転であるとして、贈与税課税されることは妥当ではない。

遺産の再分割に贈与税が課税されることにより納税者に過重な税負担が強いられるという問題点の解決策としては、担税力に即した課税が可能である遺産取得税方式及び一生累積課税による相続税・贈与税の一体化がよいと考える。

参考文献

- ・阿部雪子「夫婦間・親子間の財産移転と贈与税—中立性の観点から—」日税 81号 (2022年)
- ・伊川正樹「代償分割における代償財産の取得費該当性をめぐる課税問題」税法学 576号 (2016年)
- ・石島弘「判批」民商 144巻4・5号 (2011年)
- ・石田喜久夫「判批」ジュリ臨時増刊 980号 (1991年)
- ・泉久雄「判批」リマークス 1992<上> (1992年)
- ・伊藤義一「判批」ジュリ 1447号 (2012年)
- ・岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編『21世紀を支える税制の論理 第5巻 資産課税の理論と課題〔改訂版〕』(税務経理協会、2005年)
- ・岩下忠吾『総説 相続税・贈与税〔第4版〕』(財経詳報社、2014年)
- ・岩武一郎「遺産の再分割に係る課税上の問題点」税研 37巻5号 (2022年)
- ・右近健夫「判批」民商 101巻5号 (1990年)
- ・内田貴『民法IV 補訂版 親族・相続』(東京大学出版会、2007年)
- ・占部裕典「判批」判評 628号 (2011年)
- ・占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会〔編〕『納税者権利論の展開』(勁草書房、2001年)
- ・遠藤みち「遺産分割後に再分割が行われた場合の税務」税理 32巻2号 (1989年)
- ・近江幸治『民法講義VII 親族法・相続法〔第2版〕』(成文堂、2010年)
- ・近江幸治『民法講義V 契約法〔第4版〕』(成文堂、2022年)
- ・大江忠『第4版 要件事実民法(8) 相続<補訂版>』(第一法規出版、2019年)
- ・大谷吉夫「合意解除による遺産分割協議の再分割は、相続税の『分割』に該当するか」税研 17巻4号 (2002年)
- ・大淵博義「判批」税務事例 41巻11号 (2009年)
- ・大淵博義「判批」税務事例 41巻12号 (2009年)
- ・大淵博義「増加する贈与税申告と相続・贈与一体課税のあるべき姿」税理 65巻12号 (2022年)
- ・大村敦志『新基本民法5 契約編 (第2版)』(有斐閣、2020年)
- ・奥谷健「課税における遺産分割」税法学 574号 (2015年)
- ・小野秀誠=島津留利子「遺産分割と国際課税～分割の遡及効～」国際商事法務 34巻9号 (2006年)
- ・加藤浩「資産移転と課税—若年世代への資産移転の促進と相続税・贈与税—」レファ 820号 (2019年)

- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）
- ・金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣、1996年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）
- ・鎌野真敬「判解」曹時 64巻6号（2012年）
- ・川崎清昭「遺産分割協議のやり直し等に対する課税上の問題点」税理 50巻6号（2007年）
- ・河野信夫「判解」曹時 42巻3号 1990年）
- ・岸田貞夫「判批」TKC 税情 21巻4号（2012年）
- ・北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005年）
- ・国枝繁樹「相続税・贈与税の理論」フィナンシャル・レビュー65号（2002年）
- ・窪田充見『家族法—民法を学ぶ〔第4版〕』（有斐閣、2019年）
- ・小池正明「遺産の再分割に係る課税問題」税事 129号（2012年）
- ・小池正明『税理士のための相続法と相続税法 法務と税務の視点』（清文社、2019年）
- ・小池正明『民法・税法による 遺産分割の手続と相続税実務』（税務研究会出版局、2020年）
- ・小池正明「相続時精算課税制度の選択」税理 59巻15号（2016年）
- ・神津信一「遺産再分割と税額軽減適用をめぐる問題点」税理 37巻10号（1994年）
- ・古賀敬作「遺産分割にみる相続税法の適用と民法上の遡及効との交錯」大経大論集 69巻5号（2019年）
- ・小島俊朗「租税法における贈与の意義について」税法ジャーナル 26号（2016年）
- ・小林栢弘『相続税法の論点』（大蔵財務協会、2015年）
- ・酒井克彦ほか「遺産分割協議の合意解除が国税通則法 23条 2項 3号にいう『やむを得ない理由』に当たるか否か〔前〕」税弘 64巻13号（2016年）
- ・酒井克彦「相続税法 9条に規定するみなし贈与課税の課税要件」中央ロー16巻1号（2019年）
- ・齋藤淑人「判批」税務事例 44巻5号（2012年）
- ・佐藤香織「判批」税経通信 67巻8号（2012年）
- ・潮見佳男『詳解 相続法〔第2版〕』（弘文堂、2022年）
- ・潮見佳男〔編〕『新注釈民法(19)相続(1)』（有斐閣、2019年）
- ・潮見佳男『基本講義 債権各論 I 契約法・事務管理・不当利得 第4版』（新世社、2022年）

- ・品川芳宣『租税法律主義と税務通達－税務通達をめぐるトラブルの実践的解決』（ぎょうせい、2003年）
- ・品川芳宣「判批」TKC税情18巻4号（2009年）
- ・品川芳宣「判批」T&Amaster447号（2012年）
- ・品川芳宣「判批」税研28巻1号（2012年）
- ・篠原勝美「判解」曹時44巻9号（1992年）
- ・柴由花「贈与税における贈与事実の認定」椋山女学園大学研究論集51号（2020年）
- ・渋谷雅弘「相続税・贈与税の税額をめぐる諸問題」税事62号（2001年）
- ・渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）
- ・渋谷雅弘「遺産の再配分と相続税・贈与税」税務事例33巻1号（2001年）
- ・渋谷雅弘「課税リスクへの対処方法を巡る一考察」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）
- ・渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化課税の是非」税研25巻6号（2010年）
- ・渋谷雅弘「贈与の錯誤無効と贈与税」税事108号（2009年）
- ・渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研23巻6号（2008年）
- ・渋谷雅弘「相続税法改正の動向」租税研究712号（2009年）
- ・渋谷雅弘「相続と税制」法教425号（2016年）
- ・渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」藤田宙靖博士東北大学退職記念『行政法の思考様式』（青林書院、2008年）
- ・渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化について」租税研究879号（2023年）
- ・首藤重幸「相続と不動産取得税」税事42号（1992年）
- ・首藤重幸「配当還元方式の適用の限界」税事92号（2006年）
- ・神野直彦「シャープ勧告における資産課税－相続税・贈与税を中心に－」租税（1984年）
- ・末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学561号（2009年）
- ・凶子善信「判批」税務事例43巻2号（2011年）
- ・関口智「相続税・贈与税の理論的基礎：シャープ勧告・ミード報告・マーリーズレビュー」税研25巻6号（2010年）
- ・高木清三郎＝山本市蔵〔編〕『相続税法基本通達・財産評価基本通達 逐条解説』（大蔵財務協会、1979年）
- ・高野幸大「判批」税経通信64巻13号（2009年）
- ・高橋朋子ほか『民法7親族・相続〔第6版〕』（有斐閣、2020年）
- ・高橋祐介「遺産分割協議と国税徴収法の第三者に利益を与える処分」民商142巻6号（2010年）

- ・高山憲之「相続税・贈与税の水平的公平性」武蔵 24 卷 6 号 (1977 年)
- ・武田昌輔『DHC コンメンタール相続税法』(第一法規、1981 年)
- ・田中治「判批」租税 24 号 (1996 年)
- ・田中治「課税処分取消訴訟と過納金」税研 32 卷 6 号 (2017 年)
- ・田中治『田中治 税法著作集 第 4 卷 租税実体法の諸相と論点－相続税、消費税、地方税』(2021 年)
- ・田中治「相続税・贈与税一体化による資産移転」税経通信 58 卷 1 号 (2003 年)
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』(弘文堂、2021 年)
- ・谷口知平＝久貴忠彦 [編]『新版 注釈民法(27)相続(2) [補訂版]』(有斐閣、2013 年)
- ・谷口知平＝五十嵐清 [編]『新版 注釈民法(13)債権(4) [補訂版]』(有斐閣、2006 年)
- ・都留重人 [編]『税制の改正 ショップ勧告全文』(日本経済新聞社、1949 年)
- ・戸江千江「実体的真実主義その 2－近年の裁判例における「やむを得ない」理由の判断－」西南 30 号 (2015 年)
- ・戸江千枝「納税者の帰責性と課税－更正の請求に係る裁判例の検討から－」九州法学会会報 (2015 年)
- ・鈴木禄弥『相続法講義 改訂版』(創文社、1996 年)
- ・中川淳＝小川富之『家族法 [第 2 版]』(法律文化社、2019 年)
- ・中川淳『相続法逐条解説上巻』(日本加除出版、1985 年)
- ・中川善之助＝泉久雄『相続法 [第 4 版]』(有斐閣、2000 年)
- ・中川昌泰「相続登記のある土地につき後日の遺産分割協議によって他の相続人名義とした場合の課税関係」税務事例 29 卷 12 号 (1997 年)。
- ・中里実ほか [編]『租税法概説 [第 4 版]』(有斐閣、2021 年)
- ・中島孝一「相続税と贈与税の一体化における検討課題」MONTHLY REPORT160 号 (2022 年)
- ・中田裕康『契約法 [新版]』(有斐閣、2022 年)
- ・長戸貴之「相続税法と遡及効－裁判例・裁決例の分析から－」東大ロー 7 号 (2012 年)
- ・永吉啓一郎『民法・税法 2 つの視点で見る贈与』(清文社、2022 年)
- ・橋本守次「判批」税弘 57 卷 5 号 (2009 年)
- ・橋本守次「判批」税弘 57 卷 13 号 (2009 年)
- ・橋本守次「遺産分割のやり直しに対する課税の対応」税理 46 卷 10 号 (2003 年)

- ・橋本守次「税務・会計相談コーナー 相続税関係 約束不履行による遺産分割のやり直しと課税」税理 47 卷 11 号 (2004 年)
- ・平川英子「判批」Watch22 号 (2018 年)
- ・副田隆重「判批」法教 127 号 (1991 年)
- ・藤田良一「判批」税弘 60 卷 2 号 (2012 年)
- ・藤中敏弘「相続税性における贈与税の役割～現行制度や沿革・経緯を中心に」税研 37 卷 2 号 (2021 年)
- ・渕圭吾「戦前から現在までの贈与に関する税制の変遷をたどる 贈与税の位置づけ」税研 29 卷 3 号 (2013 年)
- ・船田健二「相続税法基本通達の一部改正について」税協 30 卷 3 号 (1973 年)
- ・古谷勇二「相続税法第 9 条の『みなし贈与』について—資本取引等を巡る課税関係を中心として—」税大論叢 85 卷 (2016 年)
- ・編集部「遺産分割をめぐる税務」国税速 5502 号 (2013 年)
- ・星野英一「遺産分割の協議と調停」中川善之助教論還暦記念『家族法大系 第 6 (相続 第 1)』(有斐閣、1960 年)
- ・前田陽一ほか『民法VI 親族・相続 第 6 版』(有斐閣、2022 年)
- ・増田英敏「判批」税務事例 40 卷 8 号 (2008 年)
- ・増田英敏「判批」判時 2117 号 (2011 年)
- ・増田英敏「判批」TKC 税情 18 卷 5 号 (2009 年)
- ・松岡章夫〔編著〕『令和 3 年補訂 ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会、2021 年)
- ・松岡章夫「相続税制における贈与税の役割～相続時精算課税制度を中心に～」税研 37 卷 2 号 (2021 年)
- ・松本真輔＝菅納敏恭「税理士のための法律学講座 遺産分割協議のやり直し」税研 14 卷 81 号 (1998 年)
- ・馬淵泰至「遺産分割・遺留分」日税 81 号 (2022 年)
- ・三木義一ほか『新 実務家のための税務相談 (民法編) [第 2 版]』(有斐閣、2020 年)
- ・三木義一「判批」ジュリ 1402 号 (2010 年)
- ・三木義一＝末崎衛〔編〕『相続・贈与と税 [第 2 版]』(信山社、2013 年)
- ・水野忠恒〔編〕『テキストブック租税法 (第 3 版)』(中央経済社、2022 年)
- ・宮崎綾望「判批」Watch18 号 (2016 年)
- ・望月爾「判批」税務 Q&A153 号 (2014 年)
- ・森田哲也〔編〕『令和 2 年 11 月改訂版 相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、2020 年)

- ・安島和夫『贈与税の理論と実務』（税務経理協会、2020年）
- ・山口茂樹「判批」法協 109 卷 12 号（1992年）
- ・山下真弘「相続法をめぐる近時の実務問題とその対応方法」税理 65 卷 13 号（2022年）
- ・山田二郎「判批」税経通信 64 卷 13 号（2009年）
- ・山本直毅「判批」ジュリ 1577 号（2022年）
- ・山本展也「判批」税務事例 44 卷 5 号（2012年）
- ・我妻栄ほか『民法 3 親族法・相続法 第 4 版』（勁草書房、2020年）
- ・我妻栄『債権各論 上卷（民法講義VI）』（岩波書店、1954年）
- ・内閣府「令和 4 年版高齢社会白書」（2022年）
https://www8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2022/zenbun/04pdf_index.html
- ・国税庁「令和 2 年分 相続税の申告事績の概要」（2021年）
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sozoku_shinkoku/index.htm
- ・公明党・自由民主党「令和 4 年度税制改正大綱」（2021年）
<https://www.jimin.jp/news/policy/202382.html>
- ・公明党・自由民主党「令和 5 年度税制改正大綱」（2022年）
<https://www.jimin.jp/news/information/204848.html>

